

Nulidad de pleno derecho al iniciar indebidamente un procedimiento de verificación de datos

[Análisis de la STS de 2 de julio de 2018, rec. núm. 696/2017](#)

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El Tribunal Supremo (TS) en esta sentencia fija criterio en relación con el empleo indebido de procedimientos de comprobación por la Administración tributaria, señalando que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Si bien el órgano jurisdiccional fija esta doctrina respecto de un supuesto concreto, como el que se acaba de exponer, la fundamentación que subyace en el mismo es extrapolable a cualquier otro en el que concurren las circunstancias que se ponen de manifiesto en el que examina.

Ahora bien, la concurrencia de las condiciones que dan lugar a la nulidad del acto administrativo con el que se puso término al procedimiento inadecuado por el que optó la Administración tributaria no implica que debamos extenderlo más allá de los márgenes que el propio TS, en su jurisprudencia consolidada, ha establecido con anterioridad, pues la nulidad, como vicio esencial que hace desaparecer del mundo del derecho un acto administrativo, es una excepción que se da exclusivamente en los supuestos contemplados en el artículo 217 de la Ley general tributaria (LGT), debiendo interpretarse de manera restrictiva.

En este comentario de la sentencia del TS se analiza el supuesto de nulidad puesto de manifiesto en el caso concreto, y el alcance y efectos que tiene en el marco de los procedimientos tributarios.

I. SUPUESTO DE HECHO

1. DELIMITACIÓN ENTRE EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y EL CONCEPTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Como sabemos, la delimitación del tributo que recae sobre determinadas operaciones de entregas de bienes inmuebles, cuando se realizan por empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), tiene cierta complejidad y no está exenta de una polémica que el legislador ha ido solventando al introducir a menudo modificaciones en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del impuesto sobre el valor añadido (LIVA). Basta para ello comprobar las distintas variaciones que han sufrido, desde la promulgación de la anterior norma, algunos de sus preceptos, como son los artículos 7.1, 20.Uno.20.º, 22.º y 23.º, o 20.Dos. El problema, como se advierte, es si la entrega o transmisión del bien inmueble tributa por IVA o por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).

De una forma general, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la LIVA y el artículo 7 del texto refundido de la ley reguladora del ITP y AJD, puede señalarse que toda entrega de bienes no sujeta al IVA tributará por el concepto TPO, si bien existen determinadas operaciones sujetas a IVA pero exentas, relativas a las operaciones inmobiliarias recogidas en el artículo 20.Uno.20.º, 22.º y 23.º, que tributan por el concepto TPO, si bien en los dos primeros supuestos puede renunciarse a la exención cuando se cumplan las condiciones reflejadas en el artículo 20.Dos de la LIVA, en relación con el artículo 8 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA).

El hecho de que la gestión de ambos tributos recaiga en Administraciones tributarias distintas, la estatal y la autonómica, lleva implícitas algunas cuestiones problemáticas que inciden directamente en la competencia que una y otra tienen y la extensión de sus atribuciones, así como en los procedimientos a seguir¹.

¹ Singular importancia, además de la cuestión examinada en la sentencia que se trata, tiene la competencia atribuida a las comunidades autónomas para conocer de los elementos integradores de la relación jurídico-tributaria en que consiste el IVA, sin ser un impuesto cuya gestión corresponda a estas Administraciones, con la excepción de las forales. Así, conocen de la condición o no de sujeto pasivo de los transmitentes, de la sujeción o no al impuesto, o del cumplimiento de los requisitos que condicionan la aplicación de las exenciones inmobiliarias, llegando también a concretar el devengo del impuesto en numerosos casos. Todo ello trae consigo una complejidad para los interesados que sufren la acción comprobadora de dos Administraciones territoriales distintas, con la problemática que ello supone y

Entre estos últimos se encuentra precisamente el procedimiento que debe adoptar la Administración que inicia una comprobación², en función del alcance de su actuación, pues los distintos procedimientos que pueden iniciarse permiten al órgano administrativo extender su comprobación en función del procedimiento adoptado a distintos aspectos de los elementos integradores de la relación jurídico-tributaria.

2. ANTECEDENTES DE LA SENTENCIA COMENTADA

La STS, Sala de lo Contencioso, Sección 2.^a, de 2 de julio de 2018, recurso de casación 696/2017 (NFJ070957), revisa y confirma la Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, Sala de lo Contencioso, Sección 4.^a, de fecha 17 de noviembre de 2016, recurso 32/2016 (NFJ066578)³, que había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de julio de 2015⁴.

El acto revisado es el acuerdo dictado por la Comunidad Autónoma de Madrid (CAM) relativo al ITP y AJD, en su modalidad de TPO, en ejecución de una resolución estimatoria del TEAC.

El 18 de diciembre de 2012, el TEAC dictó liquidación «ordenando anular» la liquidación provisional por TPO, emitida por la CAM. Esta había iniciado un procedimiento de verificación

que, en muchos casos, debería ser objeto de mayor desarrollo legislativo, como es el caso de la coordinación entre la Administración tributaria estatal y las autonómicas que, aunque prevista en el título IV de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, no ha sido objeto de un desarrollo posterior, sin que exista un procedimiento por el que el interesado pueda exigir la citada coordinación o, en caso de existir de oficio, tenga conocimiento ni de los procedimientos internos ni, en su caso, de las actuaciones intermedias que se dan o del valor que los informes emitidos en el seno de esa coordinación tienen para una u otra Administración.

² Ha sido habitual que muchas comunidades autónomas iniciasen masivamente procedimientos de verificación de datos en los casos que se están exponiendo, esto es, en la determinación del tributo que recae en operaciones sujetas a IVA o al concepto TPO, implicando a la actividad empresarial o profesional de los transmitentes o de los adquirentes. Tampoco la Administración tributaria estatal se escapa de esta actuación, si bien su incidencia ha sido, sin duda, mucho más reducida.

³ En sentido análogo se han pronunciado otros TSJ, considerando la nulidad del acto dictado al prescindirse del procedimiento legalmente establecido. Así, el TSJ de la Comunitat Valenciana en Sentencias de 24 de febrero de 2016, recurso 499/2015; y de 14 de abril de 2016, recurso 201/2015 (NFJ063777); o el TSJ de Castilla y León (Sala de Valladolid) de 26 de junio de 2015, recurso 1369/2012 (NFJ059643).

El TSJ de Madrid reiteraba en esta ocasión pronunciamientos anteriores, como en la Sentencia de 27 de enero de 2016, recurso 877/2013 (NFJ062677).

⁴ No es la primera vez que el TS conoce de una liquidación dictada en un procedimiento de verificación de datos que incurre en este error, dictada por la CAM, si bien en la Sentencia de 5 de julio de 2016, recurso de casación 2962/2015 (NFJ071078), desestima el recurso planteado por la Administración por motivos diferentes. El TEAC había declarado la nulidad de la liquidación y la Administración interpone el recurso contencioso-administrativo entrando a conocer de las cuestiones de fondo, esto es, si la operación quedaba sujeta a IVA o al concepto TPO.

de datos respecto de la comprobación de una operación de compraventa de un edificio que estaba siendo rehabilitado. Las partes intervinientes habían fijado que dicha operación tributaba por IVA al tipo general, al considerar que la entrega o transmisión quedaba sujeta y no exenta de IVA, conforme al artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, al cumplirse los requisitos fijados en este precepto para estimar que la naturaleza de las obras a efectuar tenía la condición de rehabilitación. La CAM dictó acuerdo que concluyó el procedimiento de verificación de datos al considerar que dichas obras no tenían la calificación de rehabilitación.

El TEAC, al que acudió el obligado tributario *per saltum*, en virtud del artículo 229.1, letra b), y 6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y, tras analizar el artículo 131 de la norma anterior, anuló la liquidación al estimar que el procedimiento adoptado por la CAM era inadecuado, dado que la cuestión planteada constituía una discrepancia de cierta complejidad y no podía quedar supeditada al mero examen de la documentación de la operación, sin llevar a cabo otras comprobaciones u ofrecer a la parte que justifique de alguna forma su criterio.

Previamente, había señalado que un procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control formal de la declaración tributaria presentada y de la coincidencia, o no, con los datos en poder de la Administración o provenientes de otras declaraciones, no suponiendo el ejercicio de una actividad de comprobación en sentido estricto, para lo que la propia LGT prevé otro tipo de actuaciones como son el procedimiento de comprobación limitada o el procedimiento inspector; aun cuando no suponía concluir que dentro de un procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, si bien es cierto que estas, a la vista de la regulación de procedimiento recogida en la LGT, debían ser muy simples y derivarse directamente de los datos incluidos en la propia declaración tributaria. Es trascendente que la resolución del TEAC señalaba que «al haberse dictado la liquidación en un procedimiento de verificación de datos, procede anular la liquidación por haberse dictado en un procedimiento inadecuado», señalando así la causa por la que se consideraba nulo el acto dictado.

Dicha resolución quedó firme y consentida, y la CAM, el 11 de diciembre de 2013 y en ejecución de la anterior resolución, inició un procedimiento de comprobación limitada mediante la comunicación de una propuesta de liquidación provisional y la apertura de un trámite de alegaciones. Los motivos de la regularización fueron los mismos por los que se practicó la liquidación anulada, reiterando en todo lo que había indicado en el acto que concluyó el anterior procedimiento de verificación de datos. En la propuesta de liquidación, la Administración consideró que las obras no tenían la consideración de rehabilitación, al no superar las de consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación el 50% de las totales, tratándose, por tanto, de una segunda transmisión sujeta al concepto TPO, liquidando al adquirente del edificio rehabilitado el impuesto, con aplicación de un tipo del 7%; y tras la formulación de alegaciones, se practicó liquidación el 12 de febrero de 2014 en los mismos términos que los establecidos en la propuesta.

El adquirente presentó un escrito ante el TEAC, calificándolo como de incidente de ejecución de la Resolución de 18 de diciembre de 2012.

Una vez tramitado como reclamación económico-administrativa autónoma, dio lugar a la Resolución de 16 de julio de 2015, en la que el TEAC, tras confirmar que la primera liquidación fue declarada nula de pleno derecho, despejando así cualquier duda sobre su alcance, razona que el derecho de la CAM para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación habría prescrito, por haber transcurrido más de 4 años entre la fecha de presentación de la autoliquidación (12 de diciembre de 2006) y aquella en que se inició el procedimiento de comprobación limitada (11 de diciembre de 2013), pues la liquidación aprobada en el procedimiento de verificación de datos, al haber sido declarada nula de pleno derecho, no produjo efectos interruptivos del plazo de prescripción. En esta resolución, el TEAC hace referencia a su doctrina sobre la nulidad de los actos dictados en procedimientos inadecuados en casos como el examinado, fijada en su Resolución de 24 de abril de 2014 (RG 2787/2011 –NFJ054190–). En esta última, este órgano revisor había señalado, entre otras consideraciones:

«[...] la Administración conoce de antemano también que la concreción de si estamos o no ante una rehabilitación de un inmueble supone, no solo la determinación de si el adquirente reúne o no la condición de empresario, sino la tributación de la operación o el régimen fiscal que corresponde a dicha operación y su incidencia en la tributación de la actividad (sujeción a uno u otro impuesto, inclusión o no en el sistema de prorrata del IVA, afectación al derecho a deducir, naturaleza del bien como inversión o existencia con obligación en el primer caso de regularizar en periodos posteriores si se sujeta la operación a uno de los dos impuestos, etc.).

Indudablemente ello incide en la tributación del desarrollo de la actividad económica, no solo de la operación concreta examinada (tributación por el concepto TPO o IVA), sino que puede tener afectar al periodo de liquidación del IVA en que se haya realizado la operación y aún en los siguientes (posibilidad o no de renunciar a las exenciones inmobiliarias por operaciones posteriores, prorrata, etc.). Y este conocimiento es previo incluso al inicio del procedimiento, pues una mera lectura, de los datos contenidos en la declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario y la documentación anexa, lleva a considerar que la determinación de la tributación de la operación incide sobre la tributación de la actividad económica realizada por el obligado tributario.

El artículo 131 de la LGT veta de manera contundente cualquier actuación de la Administración tributaria a través de este procedimiento de verificación de datos que afecte a la actividad económica del obligado tributario, al tener previsto el legislador otros procedimientos que resultan más adecuados para esta finalidad, dados los efectos que el acto administrativo que concluya el procedimiento puede tener sobre la actividad económica».

Termina señalando el TEAC que la infracción cometida es tan clara, manifiesta y ostensible y afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios y a sus posibilidades de defensa, dada la gravedad de la desviación que se ha producido con el fin administrativo que justifica un

procedimiento de verificación de datos, que el vicio cometido encaja en el artículo 217.1, letra e), de la LGT y debe calificarse de nulidad de pleno derecho.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo por la CAM ante el TSJ de Madrid, es desestimado por Sentencia de 17 de noviembre de 2016, concluyendo también que «el acto dictado ha de declararse nulo de pleno derecho. [...] la decisión adoptada por la Administración tributaria afecta directamente a la tributación de la actividad económica desarrollada por la reclamante, en tanto el órgano administrativo examina y concreta unos elementos de la relación jurídico-tributaria que inciden sobre la operación», afectando «a la tributación de la actividad económica de la adquirente».

Frente a esta sentencia interpone la CAM el recurso correspondiente ante el TS, que concluye en la sentencia que se examina.

II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

1. CUESTIÓN DE INTERÉS CASACIONAL

Es importante remarcar que la cuestión que suscita interés casacional para el TS, de acuerdo con el Auto de admisión del recurso de 10 de mayo de 2017 (NFJ066861), es «si la anulación de una liquidación tributaria practicada como desenlace de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad o uno de nulidad de pleno derecho, con la consecuencia en este segundo caso, conforme a la jurisprudencia del TS, de la incapacidad de las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos para interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»; al considerar que es notorio que esta cuestión «afecta a un gran número de situaciones», existiendo doctrinas contradictorias ante situaciones sustancialmente iguales resueltas por distintas secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid.

El TS identifica como norma esencial que debe ser objeto de interpretación el artículo 217.1, letra e), de la LGT.

2. FUNDAMENTACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO EN LA SENTENCIA EXAMINADA

El TS expone, en primer lugar, la conclusión a la que ha llegado en el estudio de la cuestión planteada, señalando que comparte el criterio de la sentencia recurrida en casación que confirma la resolución del TEAC, en el sentido de que nos encontramos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho; y desarrolla a continuación sus argumentos.

Comienza por examinar el alcance del procedimiento de verificación de datos, aceptando las conclusiones alcanzadas por el TEAC y el TSJ de Madrid; y expone las siguientes consideraciones:

- Este procedimiento, contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT, en relación con el procedimiento de comprobación limitada, tiene un alcance limitado que se agota en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.
- Los casos en que se puede iniciar este procedimiento de verificación de datos son *numerus clausus*.
- Examina el supuesto contenido en la letra c) del artículo 131, que permite a la Administración tributaria acudir a este procedimiento «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».
- Para el TS es cuestión excluida expresamente de este procedimiento de gestión si quien efectúa la entrega o transmite un bien desarrolla o no actividades económicas. Y concretando esta conclusión respecto del caso analizado, estima que dada la complejidad de determinar cuándo se adquiere la condición de empresario a efectos del IVA y si a la fecha en que se transmiten los terrenos las personas físicas vendedoras tenían o no tal cualidad por realizar actividades de urbanización, ello no puede analizarse a través de este procedimiento por quedar integrada esta cuestión en la causa de exclusión anterior.

A partir de estas consideraciones, el TS califica el vicio cometido por la Administración y motiva esta calificación:

- Es patente la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, en tanto existe una utilización indebida del mismo *ab initio*, pues la Administración acude a dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe.
- Las consecuencias para el administrado al acudir indebidamente la Administración a este procedimiento suponen una disminución de sus garantías y derechos. Además afecta también a la resolución del procedimiento, pues se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica, que debería ser examinada a través del procedimiento de comprobación limitada o de inspección.
- Llega así el TS a dar respuesta a la cuestión planteada en el recurso: la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho, previsto en el artículo 217.1, letra e), de la LGT.

III. COMENTARIO CRÍTICO

Nos encontramos ante una sentencia cuyos fundamentos son escuetos; puede considerarse que es así al estimar el TS que nos encontramos ante una cuestión cuya respuesta es clara, además de hacerlo el órgano jurisdiccional de forma categórica y concluyente.

La importancia de esta sentencia radica en que el TS se separa de antecedentes anteriores en los que, si bien se había pronunciado en relación con procedimientos de revisión de oficio instados por los interesados, mantenía que no se producía el vicio de nulidad cuando la Administración tributaria utilizaba inadecuadamente el procedimiento de verificación de datos en vez del de comprobación limitada, que es el que tuvo de iniciar y tramitar⁵.

Varias son las cuestiones que se plantean en los pronunciamientos del TS que merecen ser analizados, por lo que se examinarán de manera individualizada.

1. ALCANCE DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

En el artículo 123 de la LGT se enumeran los procedimientos de gestión tributaria, recojiéndose en la letra c) el de verificación de datos, desarrollado en los artículos 131 a 133. No se incluye en la ley una concepción general del procedimiento en la que se especifique, entre otras cuestiones, la finalidad de este. Así, se limita el legislador a señalar en el artículo 131 los supuestos en los que la Administración tributaria puede iniciar este procedimiento, esto es, fija su perímetro objetivo; mientras que en los dos preceptos siguientes se regula el inicio, la tramitación, así

⁵ Son importantes a estos efectos las SSTs de 13 de junio de 2016, recurso de casación 2640/2015 (NFJ064432); y de 28 de octubre de 2016, recurso de casación 2584/2015, en la que se reproducen los argumentos de la primera. Ambas resuelven recursos interpuestos contra sentencias del TSJ del País Vasco que analizan procedimientos de revisión de oficio solicitando la declaración de nulidad. Aun cuando se reconoce que el procedimiento que debería seguir la Administración tributaria es el de comprobación limitada, reconoce el órgano jurisdiccional que es exigible la iniciación del procedimiento de verificación de datos en cuanto el órgano gestor revisó la contabilidad del sujeto pasivo y afectaba a la actividad económica, no siendo posible realizar estas actuaciones en el seno de ese procedimiento. La conclusión alcanzada es que la omisión del procedimiento de comprobación limitada no es determinante de la nulidad de pleno derecho de la liquidación en la medida en que hubo procedimiento (si bien distinto al procedente) y no se causó indefensión alguna al interesado (si bien de acuerdo con las particularidades concretas que se desarrollaron en el procedimiento examinado).

En sentido análogo se había pronunciado la Audiencia Nacional (AN) en Sentencias de 25 de septiembre de 2013, recurso 824/2011 (NFJ052850); y de 19 de febrero de 2014, recurso 3457/2012 (NFJ071080). Aun cuando el órgano jurisdiccional considera que se dicta en un procedimiento inadecuado por errónea apreciación de su objeto, estima que no se ha dictado con omisión total y absoluta del procedimiento, bien por no existir, bien por incurrir en una vía de hecho o bien por omitirse trámites esenciales (esto es, considera que no resulta aplicable el artículo 217.1, letra e), de la LGT); esto es, existe ilegalidad, pero no con esa intensidad capaz de incurrir en el grado de la máxima ilegalidad que puede adolecer un acto administrativo.

como la terminación del procedimiento; aun cuando concluye estableciendo un efecto de enorme trascendencia, como es el principio de no preclusión, ya que la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma, y que se tendrá en cuenta posteriormente.

Estamos, por tanto, ante una regulación escasa, esencialmente por lo que se refiere a la concepción general del procedimiento, que debe ser solventada con la interpretación que realicen los órganos revisores administrativos encargados de fijar la doctrina, así como la jurisprudencia que dicte posteriormente el órgano jurisdiccional nacional superior.

Esta es la primera de las tareas que acomete el TS en esta sentencia. Si bien no analiza en profundidad el artículo 131 de la LGT, aporta, sin embargo, dos consideraciones generales de gran trascendencia para delimitar el ámbito objetivo o competencial de este procedimiento, lo que se engloba en la finalidad y alcance de este.

Fija el TS la finalidad y alcance general de este procedimiento por contraposición con el de comprobación limitada, de manera que, frente a este, el de verificación de datos agota su alcance en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración⁶.

Es cierto que en este caso que ahora se examina la cuestión planteada se refiere exclusivamente a la calificación del vicio cometido por la Administración como consecuencia de utilizar un procedimiento inadecuado, pero no hubiera estado de más que, ante la trascendencia y gravedad por sus efectos de la conclusión alcanzada, el órgano jurisdiccional hubiera fijado ya la doctrina general sobre el alcance y finalidad de este procedimiento o, cuando menos, hubiera repasado la

⁶ En los mismos términos se había pronunciado en la Sentencia de 21 de noviembre de 2017, recurso de casación 1216/2016 (NFJ069009), que cita como antecedente la de 23 de junio de 2016, recurso de casación 1476/2015. En la anterior, examinaba una operación que afectaba a una concesión sujeta al concepto actos jurídicos documentados, si bien, en esta ocasión, confirma la actuación administrativa al estimar que la Administración se limitó a constatar meras operaciones aritméticas, a tenor de la propia justificación y de los justificantes aportados con la misma, de manera que aplicaba una normativa que reflejaba con absoluta claridad la cuantificación de la base imponible. Añade el TS que, si bien las cuestiones de calificación jurídica del contrato son complejas, la Administración no las tuvo en cuenta, «no estuvieron sobre la mesa» para resolver el procedimiento de verificación, dando a entender, por tanto, que de haberse planteado por la Administración estas cuestiones el procedimiento hubiera sido inadecuado. Añade el TS una cuestión, que se analizará más tarde, y que incide claramente en la idoneidad del procedimiento iniciado, como es que la discrepancia jurídica compleja surge después de haberse iniciado el procedimiento de verificación. Las consecuencias en este sentido deben ser distintas a aquellos casos en que, *ab initio*, la Administración conoce que el procedimiento es incorrecto.

Considerando también inadecuado el procedimiento, si bien no entra a conocer de cuestiones generales del mismo, limitándose a confirmar la STSJ de Madrid, se pronuncia el TS en la Sentencia de 5 de julio de 2016, recurso de casación 2962/2015 (NFJ071078). No obstante, si bien en este caso el TEAC había anulado por falta de adecuación del procedimiento (se siguió el de verificación de datos estimando que el precedente era el de comprobación limitada o el de inspección), la CAM fundamentó su recurso contencioso-administrativo en cuestiones de fondo y no las formales por las que había resuelto el TEAC.

que hasta ahora ha fijado. Y ello, porque la declaración que realiza es escasa en relación con anteriores pronunciamientos.

Así, con el objeto de repasar esta doctrina, basta recordar que, conforme había señalado en anteriores ocasiones el TS, se ha de considerar el alto grado de ambigüedad en la regulación contenida en los artículos 131 a 133 de la LGT respecto de la cuestión relativa a cuándo debe utilizarse el procedimiento de verificación de datos, que «tiene como presupuesto necesario que previamente se haya presentado una declaración o autoliquidación por el obligado tributario y que a su vista sea preciso que se aclare o justifique una discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla»⁷.

Incluso se ha planteado el TS cuándo debe acudir al procedimiento de verificación de datos y cuándo al de comprobación limitada, considerando que «la diferencia entre uno y otro lo marca el que aquel se limita a la mera comprobación formal frente a la comprobación material, de suerte que aquel viene a ser básicamente un simple cotejo o contraste entre los datos declarados y aportados por el propio obligado tributario y los poseídos por la Administración o se haya incurrido en oscuridades o errores manifiestos y patentes en la declaración o autoliquidación presentada, sin que quepa entrar en calificaciones y valoraciones jurídicas»⁸.

La sentencia que se comenta sí incluye una nueva consideración importante, como es la naturaleza cerrada de los supuestos recogidos en el artículo 131 de la LGT. Estamos ante una relación taxativa, cerrada, o *numerus clausus*, y, por tanto, debe ser objeto de interpretación estricta o restrictiva.

Ello supone que la Administración no puede extender más allá de estos casos recogidos en la norma los supuestos en que puede acudir a este procedimiento de verificación de datos, con la consecuencia, en otro caso, de cometer un vicio de procedimiento que puede traer fatales efectos para sus intereses.

Indudablemente, la ambigüedad con la que están recogidos algunos de estos casos puede necesitar de interpretaciones para determinar su ámbito de aplicación o alcance. De ahí, la importancia que tiene, tanto la doctrina administrativa que establezca el TEAC, como la jurisprudencia del TS, para precisar este marco objetivo competencial de los órganos de gestión a la hora de acudir a este procedimiento.

La importancia de la sentencia que se comenta se encuentra precisamente en el análisis que efectúa el TS respecto de la causa recogida en la letra d) del artículo 131 de la LGT. De acuerdo

⁷ STS de 31 de enero de 2017, recurso de casación 3972/2015 (NFJ065359) (FD 5.º, párrafo 3.º).

⁸ Sentencia anterior (FD 5.º, párrafo 4.º).

con la misma, la Administración puede acudir a este procedimiento «cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada». Ahora bien, se establece un límite que debe respetar el órgano administrativo, dado que podrá acudirse a este procedimiento «siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas».

Este límite opera como cláusula de salvaguarda para los administrados y garantía del procedimiento adecuado frente a la actividad de la Administración. Al margen de que debe respetarse el marco procedimental señalado para la verificación de datos, en el sentido de que su alcance se agota en el mero control de carácter formal de la autoliquidación y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración, esta no puede, aun cuando nos encontrásemos ante la circunstancia anterior, acudir a este procedimiento cuando la sencilla discrepancia puesta de manifiesto se refiera al desarrollo de actividades económicas que pueda afectarlas o incidir en la tributación de estas. Y ello, por cuanto el mínimo examen que pueda realizarse de una actividad económica o de una o varias operaciones comprendidas en su ejercicio que inciden en la actividad misma, conllevan habitualmente un examen que excede de las facultades otorgadas por el legislador a los órganos gestores en este artículo 131 de la LGT.

La noción dada por este precepto de la LGT no ofrece duda alguna, cualquier discrepancia que afecte al desarrollo de una actividad económica queda al margen del procedimiento de verificación de datos.

Nos encontramos, por tanto, ante una delimitación amplia de esta noción de «actividad económica», sin que pueda constreñirse al hecho de que estemos ante la concreción de si las personas intervinientes en el negocio son empresarios o profesionales, o si se realiza o no una actividad económica. Indudablemente, estas cuestiones quedan excluidas del procedimiento de verificación de datos, pero no serán las únicas, ya que, como se advierte, la noción es muy amplia, quedando incluso al margen del mismo el análisis, por somero que sea, de una o varias operaciones concretas enmarcadas en la actividad económica o la contabilidad de un sujeto pasivo que realiza una actividad económica⁹.

2. EFECTOS DEL VICIO COMETIDO POR LA ADMINISTRACIÓN AL ACUDIR A UN PROCEDIMIENTO INADECUADO

2.1. Nulidad del acto por inadecuación del procedimiento seguido por la Administración

No se oculta a quien se acerca al estudio de la naturaleza de los vicios que concurren en la actuación administrativa que el TS ha mantenido de manera constante, uniforme y reiterada una doctrina

⁹ Lo que se deduce de lo señalado por el TS en la Sentencia de 28 de octubre de 2016, recurso de casación 2584/2015 (FD 2.º, punto 4).

que se basa en que, a través de la declaración de nulidad, los órganos revisores expulsan del ordenamiento jurídico aquellos actos que incurren en las más groseras infracciones de este ordenamiento.

Estamos ante un precepto, el artículo 217 de la LGT, donde se recogen las causas o motivos que generan un vicio de nulidad absoluta, que debe ser objeto de interpretación restrictiva, esto es, debe ser abordado con talante restrictivo, pues la declaración de nulidad, bien a través del correspondiente procedimiento especial de revisión, bien en las resoluciones que concluyen los órganos revisores administrativos o jurisdiccionales, solo puede adoptarse por alguno de los tasados supuestos contemplados en este precepto. En definitiva, reconoce el carácter excepcional, tasado y de interpretación estricta de las causas que determinan la nulidad de pleno derecho¹⁰.

En relación con la causa de nulidad prevista en la letra e) del artículo 217 de la LGT, el TS ha mantenido que comprende los siguientes casos:

- Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, supuesto reservado «para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídi-

¹⁰ Entre otras muchas, Sentencias de 18 de diciembre de 2007, recurso de casación 9826/2003 (FD 6.º); de 13 de mayo de 2013, recurso de casación 6165/2011 (FD 3.º) (NFJ051652); y de 19 de febrero de 2018, recurso de casación 122/2016 (NFJ069671).

En Sentencias, entre otras, de 5 de mayo de 2008, recurso de casación 9900/2003 (NFJ029401); de 2 de diciembre de 2009, recurso de casación 1274/2004 (NFJ036845); de 9 de junio de 2011, recurso de casación 5481/2008 (NFJ043330); de 7 de diciembre de 2012, recurso de casación 1966/2011 (NFJ049759); de 10 de diciembre de 2012, recurso de casación 563/2010 (NFJ049690); siguiendo a las de 15 de junio de 1981 y de 8 de julio de 1983; manifiesta el TS, en primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una «medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, solo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales», de modo que la nulidad radical de los actos administrativos «tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que solo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho».

En segundo lugar, pone de manifiesto el TS en la jurisprudencia citada, como complemento del principio anterior, la necesidad de atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, ya que «en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente», que explica que «resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido» (Sentencia de 10 de diciembre de 2012, rec. cas. 563/2010 –NFJ049690–).

co», debiendo ser la omisión «clara, manifiesta y ostensible» y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite, salvo que el mismo sea esencial.

- Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la ley pues, realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento (pero también puede ocurrir que en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho)¹¹.
- Cuando se prescinde de un trámite esencial, siendo el ejemplo típico la imposición de sanciones de plano, que atenta contra los artículos 24 y 25 de la Constitución¹².

Nuevamente, al igual que en la cuestión anterior, el TS, en la sentencia que se comenta, es parco en su razonamiento, seguramente al considerar que la respuesta y conclusión que debía dar era conocida por todos. Estima que la utilización de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo de uno de comprobación limitada, constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho. Ni siquiera en su contestación a la cuestión planteada por la sección que admite el recurso refleja cuál es el supuesto de nulidad en que queda englobado este vicio de entre los enumerados en el artículo 217, si bien hemos de considerar que se trata de la letra e), puesto que la sección que admitió alude expresamente a esta letra.

¹¹ El TEAC, de manera reiterada (entre otras, Resoluciones de 11 de junio de 2015, RG 8562/2012 –NFJ058547–; y de 21 de enero de 2016, RG 8315/2012), ha señalado como supuesto integrante de esa nulidad la utilización del procedimiento de verificación de datos para realizar actuaciones de comprobación de valores, pues el artículo 159 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento de gestión e inspección, no incluye 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. De hacerse, se estaría vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos consagrado en el artículo 52.2 de la Ley 30/1992.

El TS ha sido más renuente a la hora de declarar la nulidad por este motivo. Basta una lectura de la Sentencia de 11 de noviembre de 2015, recurso de casación 220/2014 (NFJ061135), para darse cuenta de ello. Aun cuando existe un voto particular que apunta la existencia de nulidad, el órgano jurisdiccional mantiene la anulación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de verificación de datos en el que reiteraba una comprobación de valores con base en la teoría que impide reiterar el error cometido por la Administración. Si bien reconoce que «el procedimiento de verificación de datos no es un procedimiento de comprobación de valores en sentido estricto», abre la vía a que pueda incluirse en el mismo al indicar que «se trata de un procedimiento de comprobación –en este caso, de bases– que, eso sí, se agota con el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración». Eso sí, y es esencialmente por lo que anula, exige motivación del acto que concluye el procedimiento.

¹² SSTs de 8 de febrero de 1999, recurso de casación 2769/2003; de 26 de julio de 2005, recurso de casación 5046/2000 (NFJ071082); de 12 de diciembre de 2008, recurso de casación 2076/2005; de 21 de octubre de 2010, recurso de casación 34/2006 (NFJ041009); y de 9 de junio de 2011, recurso de casación 5481/2008 (NFJ043330) (con cita en esta última de la abundante doctrina anterior del órgano jurisdiccional).

En diversas Sentencias (de 9 de junio de 2011, rec. cas. 5481/2008 –NFJ043330–; de 13 de mayo de 2010, rec. cas. 613/2010; de 7 de diciembre de 2012, rec. cas. 1966/2011 –NFJ049759–; de 28 de junio de 2012, rec. cas. 6556/2009 –NFJ048454–; de 11 de octubre de 2012, rec. cas. 2492/2010 –NFJ055395–) había mantenido el TS que la ausencia del trámite de audiencia no implica un vicio de nulidad absoluta del procedimiento.

Dos son los razonamientos que expone el órgano jurisdiccional para hacer ver la trascendencia del vicio cometido por la Administración. De una parte, el conocimiento previo, *ab initio*, que atribuye a la Administración autora del acto del vicio que está cometiendo, pues era patente la improcedencia en la utilización del procedimiento al estar prohibida su iniciación (se entiende porque la Administración conocía de antemano que la concreción del tributo que recaía en la operación llevaba consigo entrar en el ámbito del desarrollo de la actividad económica de la persona o entidad que transmitía el bien). De otra, los efectos no deseados que se producen para el administrado al acudir el órgano administrativo indebidamente al mismo, pues supone una disminución de sus garantías y derechos y, además, la liquidación por la que se resuelve el procedimiento se pronuncia sobre la actividad económica, que debería ser examinada a través del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, reiterando, de esta manera, la importancia del marco objetivo o alcance que debe tener la verificación de datos, que no puede ser alterado por la Administración tributaria sin incurrir en un grave vicio que afecta de manera trascendental al acto administrativo.

2.2. El conocimiento previo, *ab initio*, de la inadecuación del procedimiento a seguir

El análisis de este razonamiento exige realizar distintas reflexiones. La primera lleva consigo preguntarnos si toda utilización indebida de un procedimiento (en este caso, el de verificación de datos, si bien es extensible a cualquier otro) supone que la Administración incurre en un vicio de nulidad. La respuesta no puede ser unívoca o uniforme.

No toda utilización indebida de un procedimiento, en este caso, el de verificación de datos, comporta la nulidad de pleno derecho del acto que pone fin al procedimiento. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando *a priori*, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas de modo claro y terminante para otros procedimientos¹³.

Dada la amplia casuística que puede plantearse, deberá examinarse el supuesto concreto para determinar la naturaleza del vicio cometido, nulidad, anulabilidad o error no invalidante¹⁴.

¹³ En este sentido se ha pronunciado de manera reiterada el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 20 de diciembre de 2012, RG 1945/2011 (NFJ049680); de 28 de noviembre de 2013, RG 1535/2012 (NFJ052989); de 21 de enero de 2016, RG 8315/2012; de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio; de 20 de julio de 2017, RG 3725/2014 (NFJ068709); y de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150).

¹⁴ Para el TEAC, siguiendo la doctrina apuntada en la nota anterior, se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho, entre otros, en los siguientes supuestos: a) Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario. b) Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de compro-

Para el TS la causa que determina la gravedad del vicio en que se incurre es clara, patente y manifiesta, en análogo criterio al del TEAC, pues, *ab initio*, la Administración conocía de su limitación para acudir a este procedimiento de verificación de datos.

Dos son, de esta manera, las condiciones que concurren para que exista un vicio de nulidad: existe un conocimiento previo de lo inadecuado del procedimiento y esta incorrección afecta al alcance mismo de las actuaciones de la Administración, las que puede ejercer en el seno de este. En principio, solo la concurrencia de ambas circunstancias determinará la existencia de este vicio de nulidad.

La siguiente cuestión que deberemos plantearnos es si cuando el procedimiento resulta indebido de manera sobrevenida, implica también la existencia de un vicio de nulidad. Si bien la respuesta no debería ser unívoca, ya que pueden concurrir graves defectos en las actuaciones administrativas originadas dentro del procedimiento que genere esta causa de nulidad, sin embargo la doctrina administrativa y la jurisprudencia del TS han mantenido con regularidad la ausencia de un vicio de tal magnitud, acudiendo, en su caso, a un vicio de menores efectos perjudiciales para la Administración.

El TEAC ha mantenido que, fuera de los 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 solo será merecedora de la sanción de anulabilidad¹⁵.

bación de valor (supuesto que ha sido examinado por el TEAC también en las Resoluciones de 19 de enero de 2012, RG 1151/2011 –NFJ045515–; de 23 de febrero de 2012, RG 2498/2010 –NFJ046102–; de 13 de mayo de 2015, RG 1200/2012 –NFJ058266–; y de 11 de junio de 2015, RG 8562/2012 –NFJ058547–). c) 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.

¹⁵ Resolución de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio. En la Resolución de 28 de noviembre de 2013, RG 3132/2011, se considera que la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estamos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables. La consecuencia es la mera anulabilidad o nulidad relativa. En realidad se ha tratado aquí de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, complejidad que 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.

También en la Resolución de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150), examina el TEAC un supuesto análogo al anterior: la iniciación del procedimiento de verificación de datos, al tener por objeto el mero contraste de datos, era correcta, pero la improcedencia del procedimiento se puso de manifiesto cuando el interesado aporta documentación y alegaciones y plantea unas cuestiones que exceden del alcance previsto para este procedimiento. Si bien la Administración concluye el procedimiento, el TEAC anula la liquidación, aunque no por motivo de nulidad radical.

Estamos, por tanto, ante supuestos en los que si bien el inicio del procedimiento de verificación de datos fue correcto, al enmarcarse en el alcance previsto para el mismo, con posterioridad se plantean discrepancias jurídicas complejas ajenas a este procedimiento, o afectan a actividades económicas desarrolladas por el sujeto comprobado o por un tercero interesado, lo que hace que el procedimiento de verificación de datos sea inadecuado de forma sobrevenida al inicio de este.

Lo cierto es que la LGT da solución expresa para el supuesto de que se produzca esta situación en el artículo 133.1, letra e), de forma que se dicta acto administrativo por el que se termina el procedimiento de verificación de datos por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos, de manera que en el alcance de este último queda comprendido el primero.

La cuestión por tratar será la derivada de la ausencia de este acto de transformación del procedimiento de verificación de datos en uno de comprobación limitada o de inspección. Esto es, si bien el procedimiento de verificación de datos se inició correctamente, se produce una causa sobrevenida por lo que deja de ser adecuado, y la Administración no acomete la tarea de transformación reseñada, culminando la verificación de datos con un acto administrativo o liquidación que debería ser el acto que concluyese un procedimiento distinto.

Es respecto de este supuesto sobre el que se ha pronunciado esencialmente el TEAC en la doctrina y jurisprudencia citadas, concluyendo que nos encontramos ante un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho. Incluso en el caso de que la circunstancia sobrevenida en el procedimiento de verificación de datos se refiera a la necesidad de examinar la actividad económica del obligado tributario, la ausencia de ese acto transformador del procedimiento en otro de comprobación limitada o de inspección no implicaría sino la existencia de un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho¹⁶.

¹⁶ En este sentido se pronuncia el TEAC en la Resolución de 22 de febrero de 2018, RG 7009/2014 (NFJ069710). Si bien apunta este órgano revisor que en ningún caso puede la Administración tributaria, a través del procedimiento de verificación de datos, requerir aclaraciones o justificaciones de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas, ni desde su inicio, ni cuando surgen posteriormente, sin embargo, señala el TEAC que la norma legal prevé la posibilidad de transformar el procedimiento de verificación de datos en el adecuado, dentro del que pueden efectuarse, con las garantías necesarias que prevé la norma, las actuaciones inquisitorias que la Administración tributaria estime pertinentes en relación con la actividad económica desarrollada por el obligado tributario.

También en la Resolución de 28 de noviembre de 2013, RG 1535/2012 (NFJ052989), el TEAC había abordado este asunto, manifestando que la cuestión a analizar es si 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. En el caso examinado, concluye que la línea que separa la procedencia del uso del procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada no tiene la nitidez suficiente como para afirmar que estemos ante un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables, siendo la consecuencia la mera anulabilidad o nulidad relativa. Para el TEAC, en realidad se ha tratado de una cuestión de la intensidad o profundidad de la comprobación que ha debido abordarse, y de complejidad de la norma a analizar, complejidad que 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

El TS parece decantarse también por esta postura, aunque sería deseable que emitiese opinión expresa al respecto, ya que se generan dudas razonables sobre la naturaleza del vicio cometido.

Si bien la LGT prevé expresamente la transformación del procedimiento de verificación de datos en el de comprobación, lo cierto es que la Administración tributaria, continuando con el de verificación, lo concluye, incumpliendo la norma que le obliga a transformar el procedimiento y a sabiendas de que no puede seguir utilizando ni concluir el procedimiento iniciado. Esto es, existe, al igual que en el caso que se examina en la sentencia que se comenta, un conocimiento por parte de la Administración tributaria de lo inadecuado del procedimiento.

Si bien esta inadecuación se produce en un momento posterior al inicio del procedimiento, sin embargo los efectos del acto que lo concluyen son de tal trascendencia que deben hacernos plantear si también en este caso estamos ante un vicio de nulidad.

Debe apuntarse, además, que el propio TS en la sentencia comentada alude a estos efectos como un motivo adicional, junto al del conocimiento previo de la Administración, para concluir en la nulidad del acto.

2.3. Los efectos del procedimiento de verificación de datos y su trascendencia en la declaración de nulidad del acto administrativo

Como se ha apuntado anteriormente, el TS apoya su conclusión relativa a la nulidad del acto, en los efectos no deseados que se producen para el administrado al acudir el órgano administrativo indebidamente al procedimiento de verificación de datos, al disminuir sus garantías y derechos.

Resulta interesante para analizar esta reflexión acudir al examen de las principales diferencias que pueden apuntarse entre el procedimiento de verificación de datos y el de comprobación limitada¹⁷. Pueden sintetizarse estas diferencias en las siguientes causas:

- **Por la condición previa para iniciar el procedimiento.** El de verificación de datos exige siempre la previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario, a diferencia de la comprobación limitada, para cuya actuación no se precisa de esta condición previa, no es obligatoria la existencia de una actuación previa del obligado tributario, pues su inactividad en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales puede dar lugar al inicio del procedimiento.

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.

¹⁷ Puestas de manifiesto, entre otras, en las Resoluciones del TEAC de 21 de mayo de 2015, RG 1922/2012 (NFJ058270); de 17 de marzo de 2016, RG 1819/2013 (NFJ062281); y de 25 de enero de 2018, RG 4569/2015.

- **Por el ámbito objetivo o marco objetivo.** Las causas o motivos que dan origen al procedimiento de verificación de datos hacen referencia a circunstancias detectadas a través de una previa labor de la Administración tributaria por medios informáticos o similares, lo que se convierte así en presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de verificación de datos, lo que no ocurre con el de comprobación limitada. Estamos ante causas tasadas que impiden extender el marco de actuación de la Administración en el procedimiento de verificación de datos a otros motivos, lo que no sucede con el de comprobación limitada (sin perjuicio de que en este la Administración se encuentra también constreñida en su ámbito competencial, más reducido que el de inspección).
- **Por el alcance del procedimiento.** El procedimiento de verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de la declaración o autoliquidación presentadas y de su coincidencia con los datos provenientes de otra u otras declaraciones o en datos que se encuentran en poder de la Administración (como se ha indicado anteriormente, estamos ante una actividad dirigida a verificar la exactitud de cuanto el obligado tributario ha declarado, atendiendo para ello a errores aritméticos, materiales o incluso jurídicos, pero en este último caso deben ser evidentes y claramente constatables por la simple contraposición de la autoliquidación o declaración y documentos que la acompañan presentadas por el obligado tributario, y, en su caso, considerando los datos en poder de la Administración). Todo ello conlleva que el legislador solo permita a través de este procedimiento una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la exposición de motivos. Frente a este procedimiento, contempla la propia LGT otros procedimientos (comprobación de valores o comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan el marco que se acaba de apuntar, procedimientos estos que la Administración podría haber iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1 e) de la LGT. Esto es, si bien el marco objetivo del procedimiento de verificación de datos puede quedar integrado en el de comprobación limitada o en el de inspección, no sucede lo contrario, dado que en estos las facultades comprobadoras de la Administración tributaria van más allá.
- **Por la instrucción del procedimiento.** En el de verificación de datos no se exige actuación instructora alguna por parte de la Administración, a diferencia del de comprobación, que la demanda¹⁸.
- **Por el contenido del acuerdo, delimitando el alcance de las actuaciones.** Consecuencia de que las liquidaciones que ponen fin al procedimiento de verificación de datos carecen de efectos preclusivos, la Administración queda dispensada de especificar en su resolución «las actuaciones concretas realizadas», a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada (de conformidad

¹⁸ Así lo pone de manifiesto el TS respecto del procedimiento de verificación de datos en la Sentencia de 11 de noviembre de 2015, recurso de casación 220/2014 (FD 5.º) (NFJ061135).

con la letra b) del art. 139.2 de la LGT), lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente. El legislador, en la exposición de motivos de la LGT, subraya esta diferencia, al indicar que en el procedimiento de comprobación limitada «tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector», aludiendo también con ello al efecto de preclusividad que se analiza a continuación.

- **Por la preclusión.** Estamos ante la nota diferenciadora cuyos efectos son más trascendentales a la hora de examinar uno y otro procedimiento. En el de verificación de datos, la liquidación que se dicta carece de efecto preclusivo¹⁹. Por contra, en el de comprobación limitada, la LGT prevé expresamente este efecto respecto de la liquidación que lo concluya²⁰.

Frente a estas notas diferenciadoras, esencialmente la del efecto preclusivo que en el procedimiento de verificación de datos juega en contra de los intereses del obligado tributario, ambos procedimientos tienen el mismo efecto en relación con la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, equiparándose ambos respecto a la eficacia interruptiva del inicio del procedimiento. De esta forma, las actuaciones desarrolladas en el seno del procedimiento de verificación de datos y la liquidación que pone fin al mismo, que no tiene efecto preclusivo, sirven para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de 4 años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción esta 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, y en relación con aspectos que, como se ha indicado, son de muy escasa entidad.

Examinadas estas notas diferenciadoras, el TS se refiere a la disminución de garantías y derechos que sufre el obligado tributario como consecuencia de la adopción errónea del procedimiento a seguir por parte de la Administración tributaria. La pregunta que deberemos hacernos será cuál es la causa de esta disminución de garantías y derechos.

¹⁹ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 133.2 de la LGT, la verificación de datos no impide la posterior comprobación del objeto de la misma. No obstante, es de destacar la STS de 31 de enero de 2017, recurso de casación 3972/2015 (NFJ065359), en la que el órgano jurisdiccional advierte que «la liquidación derivada de un procedimiento de verificación de datos, en caso de producirse nuevos hechos o circunstancias, podría desde luego rectificarse, pero también cabe "sustituirla" por una nueva liquidación que sin afectar al elemento comprobado afecte a otro u otros», reconociendo, de este modo, el efecto de preclusividad que no viene establecido en la LGT (reconoce el TS en esta resolución la posibilidad de dictar nuevas liquidaciones que alteren una anterior siempre que tenga carácter provisional, sin modificar los elementos comprobados en la primera, esto es, integrando en la ulterior liquidación los elementos regularizados en la primera, sin posibilidad de modificarlos).

²⁰ Conforme al artículo 140.1 de la LGT, una vez dictada la resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado en dicho procedimiento, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Si tenemos en cuenta la última nota diferenciadora relativa al efecto preclusivo y la nota común referida al efecto interruptivo de la prescripción, podemos concluir que la inadecuación del procedimiento afecta sensiblemente a las garantías y derechos del obligado tributario.

Cuando la Administración tributaria opta por iniciar el procedimiento de verificación de datos, y no el de comprobación limitada, siendo este último el procedente, deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Además, esas actuaciones iniciales han interrumpido el derecho a liquidar por la Administración tributaria por cualquier motivo, de manera que unas actuaciones que tenían una escasa entidad, como es el examen y contraste de los datos, se convierten en un instrumento que permite interrumpir la prescripción del derecho a liquidar respecto de cualquier otro aspecto del hecho imponible.

Debemos remarcar que estas consecuencias resultan más agravadas cuando la propia Administración conoce de antemano la inadecuación del procedimiento al saber que sus actuaciones afectan al desarrollo de la tributación de la actividad económica. De esta forma incide no solo sobre el principio de seguridad jurídica que preside la necesidad de adecuarse al procedimiento legalmente establecido, sino también sobre el de interdicción de la no arbitrariedad y confianza legítima que deben presidir, junto con aquel, la actuación de la Administración, a sabiendas de los efectos que uno y otro procedimiento, el de verificación de datos y el de comprobación limitada, tienen sobre los derechos y garantías del obligado tributario²¹.

3. NULIDAD Y PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La primera reflexión que hay que efectuar es que no existe una conexión automática entre ambos efectos cuando se produce el vicio de nulidad. Esta consideración es esencial a la hora de examinar los efectos que la declaración de nulidad tiene en relación con la posibilidad de la Administración tributaria para iniciar un nuevo procedimiento tributario.

Cuestión distinta son los efectos que la declaración de nulidad tiene en relación con las actuaciones administrativas que se han producido con anterioridad, esto es, en el procedimiento administrativo que concluye en el acto que se declara nulo, y en todos los recursos y reclamaciones que se hayan interpuesto.

Como sabemos, la declaración de nulidad tiene efectos *ex tunc* («desde siempre»)²² y, por tanto, el vicio cometido por la Administración hace que todas aquellas actuaciones no tengan

²¹ En este sentido se expresa el TEAC, entre otras, en la Resolución de 25 de enero de 2018, RG 4569/2015.

²² Estamos ante una acción, la declarativa de nulidad, que produce efectos desde el momento mismo en que el acto se dictó o tuvo su origen, retro trayendo la situación jurídica a ese estado anterior, haciendo desaparecer la eficacia jurídica del acto y del procedimiento administrativo del que trae causa.

efectos jurídicos (sin perjuicio de los principios de conversión y conservación de las actuaciones administrativas que no tienen incidencia en relación con la cuestión que ahora se plantea). Puede decirse, por tanto, que los efectos *ex tunc* de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son *ex nunc* («desde ahora»).

Ello supone, por tanto, que el acto declarado nulo y todas las actuaciones anteriores del procedimiento administrativo, así como los recursos y reclamaciones interpuestos, no tengan efectos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, equiparándose así con la declaración de caducidad del procedimiento administrativo²³. Frente a los actos administrativos anulables que sí interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, los actos nulos de pleno derecho carecen de esa virtualidad.

Tanto la doctrina del TEAC²⁴ como la jurisprudencia han sido constantes en esta línea de distinguir los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos puede derivarse y es que tal distinción no es irrelevante para el ordenamiento jurídico que considera no convalidables los actos nulos, siendo imprescriptible (en principio) la acción para exigir su anulación, mientras que, por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos²⁵.

En definitiva, la declaración de nulidad emitida por el órgano competente, aquel que tiene atribuidas las funciones en el seno del procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, o por el órgano revisor administrativo o jurisdiccional, con posterioridad al plazo de prescripción del derecho a liquidar por parte de la Administración tributaria, impide que esta inicie un nuevo procedimiento en relación con el objeto del procedimiento y acto que se declaran nulos.

La cuestión que deberemos plantearnos es si esa declaración de nulidad emitida dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para comprobar permite ejercitar de nuevo este derecho al órgano gestor o inspector.

²³ Ha sido constante la doctrina del TEAC señalando que los recursos o reclamaciones interpuestos para obtener la declaración de caducidad no interrumpen el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, desapareciendo del mundo del derecho el acto administrativo y el procedimiento del que trae causa (así, la Resolución de 27 de septiembre de 2012, RG 2975/2012 –NFJ048534–). En el mismo sentido se expresa el TS, entre otras, en la Sentencia de 12 de julio de 2016, recurso de casación 3404/2015 (NFJ063398).

²⁴ Así, en Resoluciones de 5 de julio de 2016, RG 87/2016 (NFJ063140), en unificación de criterio; y de 24 de noviembre de 2016, RG 6405/2013 (NFJ064901).

²⁵ Entre otras, SSTS de 23 de febrero de 2016, recurso de casación 1306/2014 (NFJ062260); de 21 de noviembre de 2016, recurso de casación 1889/2015 (NFJ066336); de 15 de diciembre de 2016, recurso de casación 3112/2015; y de 20 de diciembre de 2016, recurso de casación 2849/2015.

Una primera consideración a efectuar es que no cabe retrotraer el procedimiento como consecuencia de la declaración de nulidad emitida por un órgano revisor administrativo o jurisdiccional, aun cuando pudiera calificarse el defecto cometido por la Administración tributaria como formal²⁶. Desaparece del mundo del derecho el acto administrativo y el procedimiento del que trae causa. Por ello, lo que debemos plantearnos es si la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento.

Deberíamos tener en cuenta los efectos anteriormente citados que supone emitir una declaración de nulidad, que descansa o se equipara a una declaración de inexistencia de la obligación tributaria liquidada, y que plantea serias dudas sobre la posibilidad de iniciar una nueva comprobación sobre el objeto o alcance del procedimiento nulo, impidiendo a la Administración de esta forma emitir una nueva liquidación. Sería, por tanto, deseable que el supremo órgano jurisdiccional se pronunciase de manera expresa sobre esta cuestión, pues la idea que se acaba de apuntar no le es ajena²⁷, teniéndose en cuenta mientras tanto la tesis sustentada por este órgano que, diferenciando entre vicios o defectos formales y sustantivos, aplica la teoría del tiro único y del doble tiro, reconociendo la posibilidad de la Administración para iniciar un nuevo procedimiento, si bien esta facultad no es absoluta, al quedar sujeta al límite de la prescripción, a la imposibilidad de la repetición del mismo error por la Administración tributaria, a que no se incurra en *reformatio in peius*²⁸ y, finalmente, no puede tener consecuencias tampoco en la determinación de los intereses de demora²⁹.

4. REVISIÓN DE OFICIO DE LIQUIDACIONES DERIVADAS DE PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACIÓN DE DATOS

Hemos de plantearnos la posibilidad de iniciar por parte de los interesados el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos por la causa prevista en el artículo 217.1, letra e), de la LGT, con base en la fundamentación del TS en la sentencia que se examina, y siempre que nos encontremos ante una situación comprendida en el marco objetivo de la declaración de nulidad por el supuesto que estudia el órgano jurisdiccional.

²⁶ La retroacción de las actuaciones por la Administración tributaria concluyendo el procedimiento con un nuevo acto o liquidación implicará nuevamente un vicio de nulidad, dada la inexistencia del procedimiento en el que se ha dictado el acto, pues aquel desapareció del mundo del derecho.

²⁷ Entre otras, en la Sentencia de 9 de abril de 2015, recurso de casación 1886/2013.

²⁸ Cuando el acto tributario sea sancionador, no cabe la posibilidad de, una vez anulada la sanción, imponer una nueva, al resultar contraria frontalmente al principio *ne bis in idem*.

²⁹ Así, en Sentencias de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación 1014/2013 (NFJ055862); de 6 de noviembre de 2014, recurso de casación 1347/2012; de 26 de febrero de 2015, recursos de casación 555/2014 (NFJ059859) y 754/2014 (NFJ059863); de 26 de marzo de 2015, recurso de casación 1500/2013 (NFJ058340); y de 27 de enero de 2016, recurso de casación 3735/2014 (NFJ061699).

Nos encontramos ante un error o vicio en el procedimiento cometido tanto por las Administraciones tributarias autonómicas, como por la estatal³⁰, y la trascendencia que tiene esta sentencia del TS debe plantearse no solo en relación con futuras resoluciones administrativas o jurisdiccionales, sino también con actos firmes que no fueron objeto de recurso o reclamación, dado que en este último supuesto la solución debe venir dada dentro del marco del procedimiento revisor y las posibilidades de impugnación de la resolución o sentencia que puso fin al mismo³¹.

Si bien la Administración es reacia a admitir siquiera la tramitación de los procedimientos de declaración de nulidad instados por los interesados, con base en el artículo 217.3 de la LGT, y el Consejo de Estado ha sido muy restrictivo en sus dictámenes previos a la resolución de los procedimientos de revisión de oficio de declaración de nulidad, con base en la interpretación restrictiva del vicio de nulidad, que ha mantenido también el TS; sin embargo no puede dejar de plantearse la posibilidad de iniciar este procedimiento con base en los fundamentos expuestos en la sentencia que se examina respecto de aquellos actos administrativos firmes que, cumpliendo las condiciones requeridas por la jurisprudencia, puedan ser objeto de revisión de oficio.

Debe recordarse a estos efectos que, como ha señalado el TS, en este procedimiento de revisión rige la imprescriptibilidad de la acción de impugnación de los actos nulos de pleno derecho, que solo es predicable respecto de la acción que se ejercita en vía de la revisión de oficio, pero no cuando se ejercita a través de las reclamaciones económico-administrativas y posterior vía jurisdiccional³², si bien debe recordarse que la jurisprudencia ha matizado esta doctrina aplican-

³⁰ En este sentido, basta examinar las Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2018, RG 7009/2014 (NFJ069710), y de 21 de marzo de 2018, RG 2920/2015 (NFJ070150).

³¹ Debe recordarse en este sentido que las sentencias del TS, o las resoluciones del TEAC, no son causa de interposición del recurso de revisión en vía jurisdiccional del recurso extraordinario de revisión del artículo 244.1 a) de la LGT ante el TEAC, y así lo ha señalado una constante jurisprudencia y doctrina administrativa.

³² SSTs de 27 de febrero de 2003, recurso de casación 9698/1998; y de 30 de septiembre de 2010, recurso de casación 7389/2005 (NFJ041527).

En su Sentencia de 5 de mayo de 2008, recurso de casación 9900/2003 (NFJ029401), señalaba el TS: «La acción de nulidad viene a remediar, en los supuestos más graves de vulneración del ordenamiento jurídico, la preclusividad del plazo de los recursos. El interesado puede impugnar los actos que incurran en alguno de los vicios de nulidad [...] mediante el correspondiente recurso, dentro del plazo establecido para ello, o a través de la acción de nulidad [...], una vez transcurrido este, sin que sea oponible una pretendida firmeza del acto administrativo basada en la falta de impugnación dentro de plazo.

Ahora bien, conviene no confundir la imprescriptibilidad de la acción de nulidad con un planteamiento equivocado sobre la posibilidad de interponer recurso, sin sujeción a plazo, frente a los actos nulos de pleno derecho. Estos actos han de ser impugnados tanto en vía administrativa –recurso de reposición o reclamación económico-administrativa– como en vía jurisdiccional dentro de los plazos legalmente establecidos. Y, de no hacerlo con observancia del requisito temporal establecido, los recursos resultan extemporáneos.

En virtud de la acción de nulidad, el particular puede solicitar, sin sujeción a plazo, la revisión de oficio del acto nulo y, en caso de denegación por la Administración, expresa o presunta, impugnar esta ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sin que juegue en tal supuesto la excepción de acto confirmatorio (STS de 8 de junio de 1980). Esta acción autónoma de nulidad está sujeta, sin embargo, a ciertos límites y requisitos; entre ellos, la solicitud de revisión

do el principio de seguridad jurídica³³, que exige su apreciación caso por caso, frente a la regla general de imprescriptibilidad que también ha sido apuntada por este órgano jurisdiccional³⁴.

previa ante la propia Administración y el que se fundamente en alguna de las causas tasadas de nulidad de los actos tributarios o administrativos, en general» (FD 6.º).

³³ Así, respecto de un procedimiento de nulidad por causa de prescindir del procedimiento o adoptar otro distinto, el TS, en la Sentencia de 17 de enero de 2006, recurso de casación 776/2001 (NFJ021984), ha mantenido que resulta de aplicación lo dispuesto en el actual artículo 110 de la Ley 39/2015, del procedimiento administrativo común de las Administraciones públicas, ante la ausencia de norma expresa en la LGT, y con el fin de compatibilizar el principio de legalidad (que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad) con el de seguridad jurídica (que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro), debe arbitrase una manera de compatibilizar estos derechos que permita el ejercicio de ambos. Ante la redacción de la ley general administrativa, señala el TS que «parece evidente que la decisión última sobre la procedencia o no de la aplicación» del citado artículo 110 «dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares».

³⁴ Indica el TS en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, recurso de casación 2358/1992 (NFJ071083), que el ejercicio de la acción de nulidad no se encuentra sujeto a plazo, ya que puede ser deducida en cualquier momento ante la Administración la petición de nulidad de un acto, y frente a ella la Administración no puede alegar, válidamente, la extemporaneidad de la acción ejercitada.