

CONSECUENCIAS DE LA UTILIZACIÓN INDEBIDA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

Análisis de la RTEAC de 24 de abril de 2014, R. G. 2787/2011

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. PROBLEMÁTICA QUE SE PLANTEA EN LA RESOLUCIÓN: DESLINDE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN DE GESTIÓN TRIBUTARIA

1.1. LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN DESARROLLADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Una de las novedades creadas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) fue la tipificación de dos procedimientos tendentes al ejercicio de la facultad de comprobación por los órganos de gestión tributaria: la verificación de datos y la comprobación limitada.

La comparación de los preceptos que disciplinan el ámbito de estos procedimientos (arts. 131 y 136 LGT, respectivamente, para verificación de datos y comprobación limitada) ponen de manifiesto el carácter más intenso de la comprobación limitada frente a la verificación de datos.

El primero de ellos contempla una especie de actuación inspectora abreviada desarrollada por los órganos de gestión tributaria, que se inicia cuando por cualquier circunstancia la Administración entiende que debe proceder a comprobar la situación del contribuyente, realizando para ello las comprobaciones pertinentes. La limitación en este procedimiento no se refiere a las causas por las que se debe iniciar el procedimiento, sino por las actuaciones que pueden llevarse a cabo: pueden solicitar la aportación de libros-registros y documentos justificativos de las anotaciones en estos (sin embargo, no se pueden examinar libros de contabilidad ni justificantes de las anotaciones contables), pueden incluir en su alcance la comprobación de actividades económicas, incluso se puede pedir información a terceros, si bien limitada a solicitar aquella información que debe ser objeto de aportación de forma periódica a la Administración tributaria mediante las declaraciones informativas.

El segundo se ve constreñido legalmente a dirimir controversias de menor nivel entre la declaración presentada (nunca se puede iniciar un procedimiento de verificación de datos en re-

lación con un no declarante) y los datos que ya obran en poder de la Administración o los datos consignados en la propia declaración. La limitación no es ya procedimental, como en la comprobación limitada, sino que se refiere a los supuestos en los que se puede iniciar el procedimiento.

Desde una perspectiva histórica, podemos reconocer que estos procedimientos se corresponden con las facultades liquidatorias que les han ido siendo encomendadas a los órganos de gestión en relación con las autoliquidaciones: la verificación de datos se corresponden con las tradicionales «paralelas» por discrepancias que asumió gestión tributaria como primera función liquidatoria, mientras que la comprobación limitada se corresponde con las funciones de comprobación abreviada que se introdujeron en la Ley 230/1963 con la reforma operada por la Ley 25/1995.

La consecuencia que extrae el legislador por la diferente intensidad de los procedimientos es el efecto de cierre: así, la realización de actuaciones de comprobación limitada impide que los elementos comprobados, determinados por el alcance de las actuaciones, puedan volver a ser comprobados nuevamente por actuaciones posteriores (art. 140 LGT), mientras que los procedimientos de verificación de datos no producen ese efecto de cierre y la Administración podrá volver sobre aquellos aspectos que hayan sido regularizados en un procedimiento de verificación de datos (art. 133.2 LGT).

1.2. LA CONVIVENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN DESARROLLADOS POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Quizá por evitar el efecto de cierre al que nos hemos referido, la Administración mostró al inicio de la aplicación de la LGT preferencia por el procedimiento de verificación de datos sobre el procedimiento de comprobación limitada.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) ha desarrollado una labor hermenéutica muy destacable a la hora de perfilar los límites del procedimiento de verificación de datos, tal y como resume en el fundamento jurídico segundo de la resolución que ahora analizamos¹, limitándolo a aquellos supuestos en los que se vayan a ventilar discrepancias de los datos en poder de la Administración, sin necesidad de realizar mayores comprobaciones, o aquellos en los que se someten cuestiones jurídicas sencillas, sin que sea necesario realizar un examen jurídico complejo. Este criterio se plasmó en Resolución de 19 de enero de 2012, R. G. 1151/2011 (NFJ045515), reiterada en Resoluciones de 23 de febrero de 2012, R. G. 2498/2010 (NFJ046102), de 25 de octubre de 2012, R. G. 2348/2012, y de 20 de diciembre de 2012, R. G. 1945/2011 (NFJ049680). La vigencia de este criterio se resume en el fundamento jurídico de la resolución que ahora estudiamos, en el que se dice:

«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

¹ Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 [R. G. 2787/2011 (NFJ054190)].

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, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como se afirma en la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia LGT otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que podrían haberse iniciado para incluir dentro del mismo el examen del objeto del procedimiento de verificación de datos, tal y como establece el artículo 133.1 e) de la LGT. Ello no significa, como se acaba de señalar, que dentro del procedimiento de verificación de datos no puedan sustanciarse discrepancias jurídicas, pero estas, 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.»

La consecuencia que se extraía en las mencionadas resoluciones de haber excedido el procedimiento de verificación de datos su alcance máximo legalmente previsto era la estimación de las reclamaciones difiriendo la calificación del vicio incurrido a los actos que, en su caso, se pudieran producir posteriormente. A estos efectos, debemos recordar que los tribunales económico-administrativos se limitan a pronunciarse sobre la estimación o desestimación de las pretensiones anulatorias de los recurrentes (art. 239.3 LGT) por tratarse de vicios que deben dar lugar a la anulación del acto recurrido, no sobre la calificación de los vicios concurrentes como causas de nulidad o anulabilidad.

En este marco, se plantea la controversia de la que trata la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014.

2. SUPUESTO DE HECHO Y DOCTRINA DEL TRIBUNAL

2.1. EL CONTENIDO DE LA CONTROVERSIA

La resolución del TEAC surge en el marco de un recurso de alzada suscitado por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid en la que se había estimado la

pretensión anulatoria del recurrente contra una liquidación en la que se había considerado por la Consejería que las obras realizadas en un inmueble no tenían la consideración de rehabilitación, por lo que la transmisión del mismo que se había declarado sujeta al IVA debería haber tributado en realidad por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), modalidad Transmisiones Patrimoniales, impuesto que se liquidaba.

El TEAR acordó estimar la resolución y anular la liquidación practicada. Contra dicha resolución se suscitó el recurso de alzada que ahora se analiza.

2.2. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC

El TEAC en el fundamento jurídico segundo analiza el alcance del procedimiento de verificación de datos, cuestión a la que ya hemos hecho referencia en el punto 1.2 anterior, resumiendo su doctrina reiterada precedente sobre la concurrencia de vicio anulatorio.

Lo que es novedoso de la resolución son los fundamentos jurídicos tercero y cuarto, donde se analiza la calificación del vicio relativo al alcance del procedimiento de verificación de datos. Concluye el tribunal que un procedimiento de verificación de datos destinado a comprobar un aspecto de la actividad empresarial del recurrente, en concreto, que la actuación sobre un determinado inmueble es o no constitutiva de rehabilitación, es inapropiado desde el origen y que, en consecuencia, incurre en un vicio determinante de nulidad de pleno derecho. Así dice en el fundamento jurídico quinto:

«En el presente caso nos encontramos con que la Administración ha actuado en el marco de sus competencias, pero ha utilizado el procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, irregularidad que, a tenor de la jurisprudencia expuesta, que inequívocamente impone una interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la nulidad radical, y obliga a ponderar las circunstancias de cada caso concreto, conlleva que se valore si reviste la magnitud o entidad suficiente para merecer el máximo reproche jurídico y ser calificado de nulidad de pleno derecho, esto es, si encuentra encaje en el apartado e) del citado artículo 217.

(...)

Como se ha expuesto en el Fundamento de Derecho Tercero, analizando las circunstancias que concurren en el presente caso, no era viable ni siquiera desde el principio iniciar un procedimiento de verificación de datos para desarrollar la comprobación tal y como esta se comenzó, para constatar que el inmueble adquirido por el obligado tributario iba a destinarse a su inmediata rehabilitación, pues para alcanzar tal consideración es precisa una comprobación que en ningún caso puede llevarse a cabo en el marco de un procedimiento de verificación de datos, sino en el procedimiento de comprobación limitada o inspección; en tanto en cuanto la Administración conocía

ab initio que, a través del procedimiento que iniciaba, se estaba afectando al régimen fiscal o tributario de la actividad económica llevada a cabo por el obligado tributario.

(...)

En el presente caso nos encontramos con que la Administración ha actuado en el marco de sus competencias, pero ha utilizado el procedimiento de verificación de datos en lugar del procedimiento de comprobación limitada o de inspección, irregularidad que, a tenor de la jurisprudencia expuesta, que inequívocamente impone una interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la nulidad radical, y obliga a ponderar las circunstancias de cada caso concreto, conlleva que se valore si reviste la magnitud o entidad suficiente para merecer el máximo reproche jurídico y ser calificado de nulidad de pleno derecho, esto es, si encuentra encaje en el apartado e) del citado artículo 217.»

Debe además destacarse que este pronunciamiento es creador de doctrina, al reiterar el criterio contenido en la Resolución TEAC de 28 de noviembre de 2013 [R. G. 1535/2012 (NFJ052989)].

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. LOS LÍMITES A LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE GESTIÓN TRIBUTARIA POR EL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DE DATOS

La resolución que hemos tenido ocasión de comentar se enmarca en un proceso doctrinal de acotación de las facultades de comprobación de los órganos de gestión tributaria.

Si bien el procedimiento inspector ha estado revestido desde sus orígenes de fuertes garantías procedimentales, el desarrollo de los procedimientos de gestión ha seguido unos cauces propios, derivados de su escasa codificación, sin estar sometido al origen a la rígida formalidad del procedimiento.

Así, la duración máxima de seis meses para los procedimientos de comprobación seguidos por los órganos de gestión tributaria fue introducida por la Ley 1/1998, y la LGT impuso nuevas limitaciones como la obligación de informar al inicio de las actuaciones del procedimiento que se iba a seguir y del alcance que se le iba a dar a este, vedando que las actuaciones se ampliaran o contrajeran al albedrío del funcionario que las llevaba a cabo o que el efecto de cierre del procedimiento se limitara únicamente a aquellos elementos de la obligación tributaria que hubieran sido regularizados, quedando fuera otros que habían sido ampliamente comprobados y en los que no se había observado irregularidad que diera lugar a liquidación.

La cuestión que quedaba pendiente más relevante era la elección del procedimiento a incoar entre verificación de datos y comprobación limitada. La práctica nos muestra que, antes de la intervención de los tribunales económico-administrativos y los órganos jurisdiccionales, la elección se hizo desde una perspectiva más bien formal, atendiendo a que la comprobación se extendiera a

los tributos que gravan de forma específica las actividades económicas o que no lo hacen: la verificación de datos se ha utilizado profusamente en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con excepción de la comprobación de los rendimientos de actividades económicas, y en los impuestos patrimoniales cedidos a las comunidades autónomas; mientras que la comprobación limitada ha sido la norma general en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). El caso del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) resulta especialmente curioso, pues aunque grava generalmente actividades económicas, la limitación al examen de la contabilidad en el procedimiento de comprobación limitada (la base imponible en el IS es el resultado contable corregido por aplicación de las normas del impuesto, art. 10 LIS) ha determinado que la mayoría de comprobaciones que ha realizado la gestión tributaria se hayan desarrollado por el procedimiento de verificación de datos: la comprobación de la aplicación del tipo reducido para empresas de reducida dimensión, los ajustes fiscales al resultado contable en el caso de sanciones administrativas satisfechas por entidades, etc.

Como hemos visto, el TEAC ha sido más exigente, limitando no solo las actuaciones de verificación de datos a los casos en los que la aclaración pretendida se refiera a actividades económicas, sino a otros supuestos en los que existe una discrepancia compleja que exige una comprobación más intensa: sin ánimo de ser exhaustivos, podemos recordar que se han excluido del procedimiento de verificación de datos ciertas discrepancias relativas a la existencia o no de vivienda habitual, a la titularidad jurídica de bienes o derechos, a la aplicabilidad de la reducción por generación de rendimientos en plazo superior a dos años, al cálculo de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, al reconocimiento o no de la exención de VPO en el ITP, al cálculo de deducciones I+D, al cálculo de la base imponible negativa que puede ser objeto de compensación, etc.

3.2. LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO

La declaración de nulidad de pleno derecho que realiza el TEAC se basa en dos premisas que son las que debemos examinar más profundamente en este punto: el análisis del vicio concurrente que propone el tribunal para determinar si es causa de nulidad de pleno derecho debe realizarse caso por caso; y la constatación de la falta de idoneidad, ab initio, del procedimiento de verificación de datos en el caso que se estudia es un vicio determinante de la nulidad radical.

Como ya avanzaba el TEAC en la Resolución de 28 de noviembre de 2013 (NFJ052989), cuyo criterio se ratifica en la que ahora comentamos, el análisis de si un vicio es de nulidad de pleno derecho o de nulidad relativa es cuestión que no se puede establecer a priori ni de forma general, pues requiere de un análisis caso por caso, en el que se valore la gravedad de la omisión procedimental, que debe ser total y absoluta para que determine la nulidad, lo que acontece cuando no se ha seguido procedimiento alguno, cuando se ha seguido procedimiento distinto del establecido legalmente o cuando se haya omitido un trámite esencial del mismo de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido y además tal falta de procedimiento debe traducirse en un menoscabo o lesión de las garantías del interesado que causa indefensión.

Ciertamente es poco grato para el analista que el pronunciamiento no sea de alcance general y que no podamos afirmar que siempre que exista una utilización indebida del procedimiento de verificación de datos el vicio causado sea determinante de nulidad radical. No obstante, establece una pauta que será la que marcará si el vicio es de nulidad absoluta o relativa: cuando el procedimiento, desde el inicio, supera el alcance de la verificación de datos concurrirá un vicio de nulidad absoluta; mientras que parece reservar la nulidad relativa para aquellos casos en los que se inicia un procedimiento de verificación de datos regularmente y solo como consecuencia de los datos recabados en el seno de dicho procedimiento se excede el órgano de gestión de ese contenido máximo, vulneración que además no deberá ser grave y evidente.

Con todo creemos que una cuestión muy relevante puede quedar enmascarada dentro de los pronunciamientos del TEAC: al señalar que el procedimiento de verificación seguido en el caso que examinaba se refería al desarrollo de actividades económicas, se supera la separación puramente formal basada en el tributo a comprobar para y a la que hacíamos referencia en el epígrafe 3.1 anterior. Así, aunque se trata de una comprobación realizada en el ITP, impuesto que, evidentemente, no grava actividades económicas, la cuestión debatida, si se había realizado una rehabilitación o no de un inmueble, exige un examen de la actividad económica realizada por el contribuyente, por lo que se encuentra vedado a su examen por el procedimiento de verificación de datos.

Este criterio es, a nuestro juicio, fácilmente extensible a otros supuestos en los que la comprobación se realiza con una mera contrastación de los datos consignados en la declaración (por lo que en principio se podría regularizar por un procedimiento de verificación de datos) pero que se refieren al desarrollo de actividades económicas. Un ejemplo claro de ello sería la regularización del tipo reducido para las empresas de reducida dimensión o el tipo reducido por mantenimiento de empleo, en los que la Administración comprueba la existencia de personal, incluso negando a socios trabajadores la condición de personal empleado por no concurrir las notas de dependencia y ajenidad, únicamente con los datos obrantes en las declaraciones (la propia del IS y declaraciones informativas), si bien esta calificación incide directamente en un examen del desarrollo de actividades económicas por las entidades (o así lo juzgamos nosotros al referirse a la calificación del personal empleado por la entidad).

3.3. EL ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO

La cuestión que deja sin resolver el pronunciamiento del TEAC que estudiamos y que cualquier lector del presente análisis puede haber anticipado es qué efecto tiene la calificación del vicio como nulidad absoluta o relativa si en ambos casos se produce la estimación de la reclamación.

La respuesta a esta importante cuestión no la ofrecemos nosotros, sino el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de abril de 2006 [rec. núm. 58/2004 (NFJ023423)], que se pronuncia sobre la misma en su fundamento jurídico tercero en los siguientes términos:

«La doctrina afirmada en la sentencia de instancia, en el sentido de que es irrelevante el que la anulación de los actos de la Administración sea por causa de anulabilidad, o, por razón de nulidad, es claramente inasumible. En primer término, porque contradice la doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su sentencia de 19 de junio de 2004, sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción que de ellos pueda derivarse; en segundo lugar, porque 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. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos (breves) legalmente establecidos.

Pudiera argüirse que aunque sean ciertas esas diferencias las mismas se vuelven irrelevantes cuando de la prescripción se trata. Pero esta tesis carece de fundamento legal si se tiene presente que el artículo 66.1 a) al regular la interrupción de la prescripción se refiere a "cualquier acción administrativa" expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable, como es el caso.

No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1.973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión "cualquier", como el precepto citado de la LGT, por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe.»

Al negarse por esta doctrina jurisprudencial eficacia interruptiva de la prescripción a la actuación administrativa que desemboca en un acto nulo de pleno derecho, queda por resolver si el procedimiento de impugnación seguido para obtener dicha declaración de nulidad debe considerarse interruptivo de la prescripción o no. A nuestro juicio, sería extensible la misma doctrina sentada en relación con la caducidad, que niega efectos interruptivos de la prescripción a los recursos promovidos para obtener su declaración [Resolución del TEAC de 26 de octubre de 2010, R. G. 4337/09 (NFJ047347)], por lo que carecerían de efectos interruptivos de la prescripción también los recursos y reclamaciones seguidos para obtener la declaración de nulidad de un acto administrativo.

Nos hace dudar el TEAC de si esta será la dirección que se tome, pues en el presente caso, si tal fuera el criterio a adoptar, junto con la declaración de nulidad de pleno derecho hubiera debido declarar la prescripción del derecho a liquidar, pues respecto de un hecho imponible devengado en 2004 no se han producido más actos potencialmente interruptivos de la prescripción que un procedimiento de liquidación nulo de pleno derecho, que como hemos visto carece de efectos interruptivos de la prescripción, y sendos procedimientos económico-administrativos seguidos en primera y segunda instancia, de resultados de los cuales se ha declarado la nulidad de pleno derecho del acto liquidado.