

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 87/2016 de 5/06/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 12ª

Procedimientos tributarios. Procedimiento de verificación de datos.

Se suscita la cuestión de si existe la posibilidad o no de incorporar a un procedimiento de comprobación limitada los datos y elementos de prueba obtenidos en un procedimiento de verificación de datos anterior que ha sido declarado nulo de pleno derecho, y si cabe iniciar un procedimiento de comprobación limitada sin que las nuevas actuaciones se puedan calificar como mera reiteración de las actuaciones anteriores bajo una distinta denominación.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- Partiendo de la conclusión del anterior fundamento de derecho, este Tribunal Central se ha manifestado en múltiples ocasiones sobre la naturaleza y el alcance del procedimiento de verificación de datos y sobre las consecuencias de, en su caso, su utilización improcedente. Nuestra doctrina, al respecto, puede sintetizarse del modo siguiente:

- La norma (artículo 131 LGT) contiene una lista cerrada, supuestos tasados que son los únicos en los que cabe la instrucción de dicho procedimiento...
- Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para llevar a cabo actuaciones de comprobación de valor...
- Es improcedente la utilización del procedimiento de verificación de datos para la comprobación de datos concernientes a actividades económicas...
- ... El procedimiento de verificación de datos sólo puede iniciarse cuando haya existido previa declaración o autoliquidación presentada por parte del obligado tributario...
- ... Este procedimiento se agota en el mero control de carácter formal de la declaración presentada y de su coincidencia con los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

SEXTO.- ... Este Tribunal Central se ha pronunciado declarando la nulidad de pleno derecho en aquellos casos en los que ha existido un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas reguladoras de los procedimientos de aplicación de los tributos...

SÉPTIMO.- Siguiendo con el razonamiento anterior, este Tribunal Central no ignora, evidentemente, la polémica suscitada en su momento en relación con la utilización improcedente en el procedimiento de inspección de las antiguas actas previas, de las que derivaban liquidaciones provisionales, cuando luego su uso era apreciado como improcedente por resolución administrativa o sentencia judicial, porque deberían haberse incoado actas definitivas. En tales supuestos, la solución del Tribunal Supremo no fue apreciar la nulidad radical de las actas

formalizadas con el carácter de previas, sino dotarlas de los efectos preclusivos de las actas definitivas. Así las cosas, cabría preguntarse si, en estos supuestos en que resulta, de forma evidente y palmaria, improcedente la utilización por la Administración del procedimiento de verificación de datos, si la solución es dotar a las liquidaciones dictadas en la improcedente verificación de carácter preclusivo. A juicio de este Tribunal Central, la extrapolación a los casos ahora suscitados de aquella solución no resulta posible en el marco de la Ley 58/2003 General Tributaria...

OCTAVO.- ... Es doctrina de este Tribunal Central que no toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan materias reservadas de modo claro y terminante por la Ley para otros procedimientos. En el resto de los casos, es decir, cuando se trata de una inadecuación sobrevenida del procedimiento de verificación de datos, la consecuencia de tal utilización indebida será la anulabilidad...

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

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

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

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

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

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

Estimarlo, fijando los criterios siguientes:

1. No toda utilización indebida del procedimiento de verificación de datos comporta la nulidad de pleno derecho de aquél. Esto ocurrirá únicamente cuando exista un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, esto es, cuando a priori, desde el inicio del procedimiento, se abordan por la Administración materias reservadas por la Ley de modo claro y terminante para otros procedimientos.

Así, sin perjuicio de la amplia casuística que puede producirse en este ámbito, cabe afirmar que se incurrirá en nulidad radical o de pleno derecho en los casos siguientes:

- › Cuando la Administración inicie un procedimiento de verificación de datos sin que exista previa declaración o autoliquidación presentada por el obligado tributario.
- › Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos la realización de actuaciones de comprobación de valor.
- › Cuando la Administración incluya dentro del objeto del procedimiento de verificación de datos aclaraciones o solicite justificantes de datos que se refieran al desarrollo de actividades económicas.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan el procedimiento de verificación de datos, la utilización indebida, por sobrevenida, del procedimiento de verificación de datos sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.

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

- (i) La liquidación sin efecto preclusivo dictada que pone fin al procedimiento de verificación de datos, ha servido para interrumpir en favor de la Administración el plazo de prescripción de cuatro años de la acción para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, interrupción ésta que, tengámoslo en cuenta, afecta a todos los elementos de la obligación tributaria con alcance general, aún cuando la verificación se haya referido a uno solo concreto de ellos. (ii) A pesar de lo anterior, la Administración que ha utilizado improcedentemente el procedimiento de verificación de datos, se beneficia de quedar dispensada de especificar en su resolución “las actuaciones concretas realizadas”, a diferencia de lo que se exige en el procedimiento de comprobación limitada, lo que afectará sin duda a las garantías de defensa de los

obligados tributarios si se ha optado por la utilización de un procedimiento improcedente; (iii) la elección por parte de la Administración de iniciar un procedimiento de verificación de datos, y no de comprobación limitada, siendo este último el procedente, le deja abierta la posibilidad de volver a comprobar, sin límite y sin vinculación alguna al previo pronunciamiento administrativo, el objeto previamente regularizado. Y esta diferencia, al haber iniciado desde el principio un procedimiento para efectuar actuaciones que de forma clara, expresa y abierta no estaban permitidas por la Ley, afecta de plano a los derechos y garantías de los obligados tributarios.

2. Es contrario al principio de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la LRJPAC y a la interpretación que del mismo hace la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no permitir la incorporación de los datos y documentos obtenidos en el procedimiento de verificación de datos al procedimiento posterior de comprobación limitada o de inspección por el hecho de que aquél hubiera sido declarado radicalmente nulo.
3. Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección mientras la prescripción no lo impida, tanto si la anulación ha tenido lugar por motivos formales como si se ha debido a razones de fondo. Obviamente, si el vicio en que incurrió la primera liquidación fue determinante de la nulidad radical o de pleno derecho, tanto las actuaciones realizadas en ese procedimiento como los recursos o reclamaciones que se hayan interpuesto para la obtención de dicha declaración de nulidad radical o absoluta no tendrán eficacia interruptiva de la prescripción, como reiteradamente ha manifestado el Tribunal Supremo. En este sentido, baste citar por todas la sentencia de 20 de enero de 2011 (Rec. no 120/2005), sentencia dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, en la que nuestro Alto Tribunal sienta el siguiente criterio: Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción.

