



Roj: **STS 1375/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1375**

Id Cendoj: **28079130022020100235**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **28/05/2020**

Nº de Recurso: **2605/2019**

Nº de Resolución: **584/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 5231/2019,**
ATS 10776/2019,
STS 1375/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 584/2020

Fecha de sentencia: 28/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2605/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 2605/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 584/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. **2605/2019**, interpuesto por **D. Constantino**, representado por la procuradora de los tribunales doña Gema Sáiz de la Torre Vilalta, bajo la dirección letrada de don Pedro Mario Fernández Cabrera, contra la sentencia de la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de fecha 29 de enero de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 807/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2007.

Ha comparecido, como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario núm. 807/2016, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se dictó sentencia con fecha 29 de enero de 2019 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLO. Se desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de don Constantino, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 28 de abril de 2016, que desestimó la reclamación económico administrativa promovida el 14 de noviembre de 2013 contra la liquidación provisional que le giró la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Almería de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2007, acto que confirmamos por ser conforme a Derecho. Con expresa condena al pago de las costas en la cuantía fijada en nuestro último fundamento de derecho.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de don Constantino, demandante en la instancia, presentó escrito ante la Sala de Granada preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 8 de abril de 2019, lo tuvo por preparado, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA tanto la parte recurrente como el abogado del Estado.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 17 de octubre de 2019, la admisión del recurso de casación, determinando asimismo las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el escrito de interposición del recurso de casación, la representación procesal de don Constantino, tras argumentar lo que tuvo por conveniente, suplicó a la Sala:

"Que habiendo por presentado este escrito son sus copias, tenga por interpuesto recurso de casación contra la sentencia de la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de fecha 29 de enero de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 807/2016 y, previos los trámites procesales oportunos, dicte en su día sentencia por la que, casando y anulando la recurrida, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".



2. El abogado del Estado, en igual trámite, presentó escrito de oposición en el que intereso una sentencia desestimatoria del recurso de casación y confirmatoria de la de instancia.

QUINTO. Conclusión del proceso, deliberación, votación y fallo.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 26 de mayo de 2020, fecha en la que se deliberó el asunto hasta su finalización con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional; debate en el proceso de instancia.

1. La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 28 de abril de 2016 desestimó la reclamación económico administrativa promovida el 14 de noviembre de 2013 contra la liquidación provisional que le giró al contribuyente -don Constantino - la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Almería de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2007.

2. La mencionada resolución del TEAR confirma la liquidación de 10 de octubre de 2013, que se dictó en ejecución de una anterior resolución del propio TEAR de 28 de junio de 2013, estimatoria de la reclamación que se promovió contra la liquidación.

3. Y esta última estimación lo fue porque el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Granada, había considerado que el procedimiento de verificación de datos que fue el seguido por la Administración resultaba inadecuado para una actuación que, por su complejidad, demandaba la tramitación de un procedimiento de comprobación limitada.

4. Para el contribuyente, el vicio que apreció el TEAR en su resolución estimatoria de la reclamación económico administrativa determinó que estuviera aquejado de una causa de nulidad de pleno derecho y, por tanto, determinó que fueran inexistentes todos los actos que en su seno se desplegaron por lo que no produjeron ningún efecto, entre ellos el de interrumpir la prescripción.

5. La resolución del TEAR de 28 de junio de 2013 declaró que el procedimiento de verificación de datos que siguió la Administración era inadecuado por errónea apreciación de su objeto, lo que no implica que se dictara con omisión total y absoluta del procedimiento, pues éste se tramitó aunque, por la complejidad de su objeto, se hizo en el seno de un procedimiento que no era el adecuado.

6. La sentencia impugnada confirma el criterio del TEAR y lo hace en los siguientes términos literales (fundamento jurídico quinto):

"(...) La alegación de la nulidad de pleno derecho se basaba en el pronunciamiento que hizo del TEARA anulando el acto impugnado por lo inadecuado del procedimiento.

En ningún momento esa resolución declaró que el acto cuestionado estuviera aquejado de un vicio constitutivo de una nulidad de pleno derecho, ya que lo que hizo fue declarar la nulidad de la liquidación provisional, mas no la nulidad de pleno derecho del procedimiento seguido, sino que se limitó a considerarlo inadecuado en atención a los fines perseguidos, y sin que en ningún momento hubiera causado alguno de los efectos sancionados con la nulidad de pleno derecho.

En otras palabras, los vicios de forma adquieren relevancia cuando su existencia ha supuesto una disminución efectiva y real de garantías. La indefensión es así un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite. De la omisión procedimental ha de derivarse para el interesado una indefensión real y efectiva, es decir, una limitación de los medios de alegación, prueba y, en suma, de defensa de los propios derechos e intereses.

La desestimación de su alegación sobre la nulidad de pleno derecho hace que decaiga su invocación de prescripción por cuanto que todos los actos que precedieron al dictado de la resolución del TEARA tuvieron la virtualidad de interrumpir el plazo de cuatro años del citado instituto y por tanto impidieron que se consumara dicha prescripción".

7. En el auto de admisión del presente recurso de casación se entiende que concurre en la impugnación del recurrente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, y que la cuestión que presenta dicho interés es la siguiente:



"Determinar 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 Tribunal Supremo, 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".

SEGUNDO. Remisión a la Sentencia de esta Sala y Sección de fecha 2 de julio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 696/2017 .

La totalidad de las cuestiones que el presente recurso presenta ha sido abordada y resuelta en la citada sentencia, a cuyos razonamientos debemos remitirnos por elementales exigencias de los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina. Dijimos, en efecto, en aquella sentencia y reiteramos ahora lo siguiente (fundamento jurídico segundo):

"Limitándonos a resolver la cuestión que se plantea por la Sección Primera en el Auto de Admisión "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 Tribunal Supremo, 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", hemos de compartir 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.

Como se sostiene en la resolución impugnada del TEAC tiene un alcance limitado el procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT en relación con el procedimiento de comprobación limitada, considerando que la verificación de datos se agota en el mero control de carácter formal de autoliquidación, en este caso, el modelo 601 del gravamen por AJD, y en su coincidencia con los datos procedentes de otras declaraciones o en poder de la Administración.

El artículo 131 de la LOT se refiere, con carácter de *numerus clausus*, a los casos en que se puede iniciar este procedimiento entre los que se encuentra, según la letra d) "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas".

El TEAC y la sentencia impugnada consideran acertadamente 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 transmitieron los terrenos por las personas físicas vendedoras se hubiera adquirido esta cualidad por realizarse actividades de urbanización, lo que se pretendía, en definitiva, era determinar si se desarrollaban o no actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión.

Siendo patente por tanto la improcedente utilización del procedimiento de verificación de datos, se plantea a continuación si la consecuencia ha de ser la nulidad de pleno derecho de lo actuado al amparo del artículo 217.1.e) de la LGT por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

En efecto, existe una utilización indebida del procedimiento de verificación *ab initio* pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad que el propio artículo 131 prohíbe, con la consiguiente disminución de las garantías y derechos del administrado, y a su salida o resolución, pues en lugar de dar lugar a un procedimiento de comprobación limitada o inspección, se resuelve el fondo del asunto mediante la correspondiente liquidación pronunciándose sobre la actividad económica.

Por ello a la pregunta formulada por la Sección Primera sobre "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 Tribunal Supremo, 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" ha de contestarse 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".

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa suscitada por el auto de admisión y resolución de las pretensiones deducidas en el recurso.



1. En coherencia con lo razonado, debemos resolver la cuestión interpretativa suscitada afirmando que 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 nulidad de pleno Derecho, con la consecuencia 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.

2. Y si ello es así, forzoso será concluir que está prescrito, en el supuesto que nos ocupa, el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2007, en la medida en que las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos no han interrumpido el indicado plazo prescriptivo, que ha transcurrido con creces cuando se ha dictado la liquidación provisional que debe ahora, por ello, ser anulada

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Constantino contra la sentencia de la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de fecha 29 de enero de 2019, dictada en el procedimiento ordinario núm. 807/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio de 2007, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Constantino contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 28 de abril de 2016, que desestimó la reclamación económico administrativa promovida el 14 de noviembre de 2013 contra la liquidación provisional que le giró a dicho contribuyente la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Almería de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2007, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad a Derecho y declarando el derecho del interesado a la devolución de lo indebidamente ingresado por tal impuesto y ejercicio, más los intereses legales correspondientes.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.