



Roj: **STS 553/2020 - ECLI:ES:TS:2020:553**

Id Cendoj: **28079130022020100085**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/02/2020**

Nº de Recurso: **4487/2018**

Nº de Resolución: **237/2020**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 4435/2018,**  
**ATS 12167/2018,**  
**STS 553/2020,**  
**AATS 2765/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 237/2020**

Fecha de sentencia: 19/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4487/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4487/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 237/2020**

Excmos. Sres.

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. Rafael Toledano Cantero  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 19 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 4487/2018 interpuesto por la Procuradora Doña Guadalupe Hernández García, en representación de Agrícola el Casar, S.A., mediante escrito fechado el 8 de junio de 2018 de preparación del recurso de casación, contra la sentencia dictada el 12 de abril de 2018 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 623/2017, interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución de 22 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central, mediante la que se estima el recurso de alzada formulado por aquella mercantil frente a la resolución de 27 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestimó la reclamación planteada en relación con una liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], modalidad transmisiones onerosas.

Han comparecido como partes recurridas el ABOGADO DEL ESTADO, en la representación y defensa que legalmente le corresponde, y la Comunidad de Madrid, representada por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia que estimó el recurso 623/2017, interpuesto por la Comunidad de Madrid ["CM"], contra la resolución de 22 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central, mediante la que se estima el recurso de alzada formulado por aquella mercantil frente a la resolución de 27 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que desestimó la reclamación planteada en relación con una liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones onerosas.

**SEGUNDO.-** Contra dicha sentencia la Procuradora Doña Guadalupe Hernández García, en representación de Agrícola el Casar, S.A., mediante escrito fechado el 8 de junio de 2018 preparó recurso de casación.

#### **TERCERO.- Auto de admisión.**

La Sección Primera de esta Sala por Auto de fecha 14 de noviembre de 2018, acuerda : 1º) Admitir el recurso de casación RCA/4487/2018, preparado por Agrícola el Casar, S.A., contra la sentencia dictada el 12 de abril de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 623/2017.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

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.

#### **CUARTO.- Escrito de formalización.**

La Comunidad de Madrid formalizó su oposición al recurso de casación el día 22 de febrero de 2019, mediante escrito en el que suplica que se dicte en su día sentencia en la que modifique la interpretación dada al artículo 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el sentido de considerar que la anulación de una liquidación tributaria practicada como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos, cuando debió serlo en uno de comprobación limitada, integra un supuesto de mera anulabilidad, no nulidad de pleno derecho.

#### **QUINTO.- Oposición de la Abogado del Estado.**



Por el Abogado del Estado en el escrito de oposición se solicita que esta Sala " *acuerde tener por formuladas las alegaciones que contiene en cuanto a la abstención de esta representación legal y que, interpretando los artículos 217.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , 62.1 e ) y 63.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ( hoy 47.1.e ) y 48.1 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común ) en relación con los artículos 131 a 133 y 136 a 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , matice o precise la doctrina legal sentada en su Sentencia de 2 de julio de 2018, RCA 696/2017 , en el sentido propuesto en la Alegación Tercera de este escrito*".

#### **SEXTO.- Señalamiento.**

Se señaló la votación y fallo del presente recurso para el día 28 de enero de 2020, teniendo así lugar.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Resumen de los hechos recogidos en las actuaciones y sentencia.**

- El 11 de marzo de 2008 la administración inicia un procedimiento de verificación de datos requiriendo documentación a la parte.
- Producida la caducidad del anterior procedimiento, el 24 de febrero de 2009 la administración emite nueva comunicación de inicio de procedimiento de verificación de datos, procedimiento que asimismo caduca.
- Declarada la caducidad de este segundo procedimiento, en fecha 22 de enero de 2010 se vuelve a iniciar un procedimiento de verificación de datos;
- El 1 de marzo de 2010 se emite la liquidación en la que se hace constar que si bien la operación realizada esta sujeta al IVA, por tratarse de un supuesto regulado en el art. 20.1.20 de la Ley 37/1992 al no estar calificadas las fincas transmitidas como solar, sino como suelo urbano y al no resultar de aplicación la excepción regulada en la letra a) de dicho artículo, al no poder considerar a la entidad adquirente como promotora, no procede la tributación por IVA sino por TPO.
- Interpuesta reclamación ante el TEAR este órgano dicta resolución el 27 de junio de 2011 desestimando la reclamación.
- Frente a dicha resolución se interpone recurso ante el TEAC alegando: que se trata de terrenos urbanizables, en curso de urbanización por la Junta de Compensación por lo que la operación esta sujeta al IVA y no a TPO. El TEAR no puso de manifiesto el expediente correctamente ya que no se notificó en el domicilio del recurrente.
- El TEAC resuelve el 25 de marzo de 2013 inadmitiendo el recurso de alzada al declararlo extemporáneo, resolución que es anulada por sentencia del TSJ de la Comunidad de Madrid, de 28 de julio de 2015 que acuerda retrotraer las actuaciones a fin de que el TEAC se pronuncie sobre el fondo del asunto.
- De acuerdo con lo anterior se da traslado al interesado quien alega: Defecto procedimental al haber utilizado la administración el procedimiento de verificación de datos cuando no se cumplían los requisitos del art. 131 de la LGT, y que se trata de una transmisión de terrenos urbanizables, urbanos en curso de urbanización por la Junta de Compensación respecto a los cuales, con anterioridad a su transmisión ya se había solicitado el pago de derramas por la urbanización en curso, razón por la que la operación esta sujeta al IVA y por lo tanto incompatible con la tributación en TPO.

#### **SEGUNDO.- Remisión a la Sentencia de esta Sala de fecha 2 de julio de 2018 .**

Esta Sala se ha pronunciado sobre un asunto similar en la sentencia de 02/07/2018, recaída en el recurso de casación número 696/2017.

Decíamos en los fundamentos jurídicos de dicha sentencia lo siguiente:

"PRIMERO. Síntesis de la sentencia recurrida.

En lo que aquí concierne la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"PRIMERO.- Se interpone el presente recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que hemos recogido en el encabezamiento de esta Sentencia.

La Comunidad Autónoma recurrente entiende que aunque se anulo la primera liquidación por haberse realizado en un procedimiento inadecuado, como lo fue el de verificación de datos. Estamos ante un supuesto de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho como sostiene la Resolución del Tribunal Económico Central recurrida.

Además no se ha producido una indefensión real material al Administrado; por lo que sería un supuesto de anulabilidad.

SEGUNDO.- Procede adelantar que es evidente que en el caso analizado estamos en presencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho. Lo que implica que el proceso en el que se dio sea inexistente; tal y como acertadamente y de forma extensa analiza la resolución del TEAC, que se revisa en este recurso, recogiendo varias reseñas del Tribunal Supremo que avalan la Resolución Administrativa.

TERCERO.- Como decíamos la resolución del TEAC se refiere extensamente al alcance limitado del procedimiento de verificación de datos contemplado en los artículos 131 a 133 de la LGT y sus elementos diferenciadores del 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 considera, acertadamente que dada la complejidad de determinar cuando 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 incurrir en una 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, o si se trataría de un caso de mera anulabilidad conforme a la regla general del artículo 63.1 de la Ley 30/1992, tal y como sostiene en el presente recurso la Comunidad de Madrid.

La Resolución del TEAC, a la que nos remitimos para evitar repeticiones innecesarias, desarrolla ampliamente la distinción entre la nulidad de pleno derecho y la anulabilidad, para concluir 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 e) de la LGT y debe calificarse de nulidad de pleno derecho.

CUARTO.- El primer acto administrativo dictado por la Comunidad de Madrid y notificado el 15 de abril de 2010 es nulo de pleno derecho y por tanto y conforme a la consolidada doctrina de la jurisprudencia del Tribunal Supremo no tiene efectos interruptivos de la prescripción, lo que implica que el segundo acto administrativo dictado por la Comunidad y notificado el 13 de febrero de 2014 (la propuesta de liquidación se notificó el 12 de diciembre de 2013) se realice superando con creces el plazo de 4 años desde que finalizó el plazo voluntario para realizar la declaración de manera que claramente estaba prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

El acto dictado ha de declararse nulo de pleno derecho. Al igual que en la resolución expuesta, 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.

No en vano, la concreción del impuesto que recae sobre la operación, cuando como en ese caso debe examinarse si las obras realizadas pueden ser o no consideradas como de rehabilitación y, en virtud de la decisión que se adopte, puede dar lugar a la tributación de dicha operación por uno u otro impuesto, lo que indudablemente va a afectar a la tributación de la actividad económica de la adquirente, dadas las consecuencias que ella conlleva. La condición de las obras que se otorgue resulta esencial para concretar el tributo que grava la operación y ello es derivado directamente de la consideración que se haga respecto a la reclamación de la parte actora. De todo ella era conocedora la Administración con carácter previo al inicio del procedimiento, según los datos que figuraban en la documentación aportada por el sujeto pasivo y que obraba en poder de la Administración.

QUINTO.- El Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de mayo de 2011 (Recurso 815/2008) donde cita las sentencias de 4 de abril de 2006 (Recurso 22/2004) y de 11 de julio de 2007 (recurso 53/2005), en la cual inadmite dos recursos de casación en interés de Ley por ser clara la interpretación normativa, en los que se recurren una sentencia del TSJ de Valencia y otra del TSJ de Canarias en las que se estimaba prescrito el



derecho de la Administración para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, como consecuencia de que, estimada una reclamación económico-administrativa contra una liquidación de gestión, por falta de motivación, la Administración notificó liquidación derivada del fallo pasados 6 meses, excediéndose del plazo de interposición justificada.

Dice expresamente: "Carecía de sentido que esta garantía (la eliminación del efecto interruptivo de la prescripción en casos de interrupción injustificada del procedimiento por mas de 6 meses) no se tuviese en cuenta en estos casos por el simple hecho de que las actuaciones no se practicaron por la Inspección, a pesar de concurrir los presupuestos".

En conclusión y a la vista de la doctrina y jurisprudencia expuesta, el legislador establece los plazos como esenciales y penaliza aquellas actuaciones de la Administración que no son conformes a Derecho estableciendo también límites temporales a la "segunda oportunidad" de liquidar.

En el caso que nos ocupa, el primer procedimiento fue iniciado en 2009, culminado en abril de 2010 y finalizado con una resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2012 (RG 6049/2010) anulando la liquidación por irregularidad del procedimiento de verificación de datos, podemos suponer que dicha liquidación le fue notificada a la Comunidad de Madrid entre 1 mes y 3 meses después de la misma. Si a esto unimos que la nueva liquidación se notifica a la representada del 13 de febrero de 2014, no existe duda alguna que transcurrieron, con creces, mas de los 6 meses establecidos en los artículos 133 y 139 de la Ley 58/2003, para que se mantuviera abierto el primer procedimiento.

SEXTO.- El Tribunal Supremo en una interpretación conjunta de los artículos 68 en relación con el 104.5 Y 150.5 de la Ley 58/2003 niegan la eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda, a los recursos y reclamaciones deducidos por los interesados en virtud de los que se declare la caducidad de un procedimiento de aplicación de los tributos. Como es la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de Junio de 2011.

En el caso que no ocupa y aplicando la citada doctrina, el plazo voluntario para realizar la autoliquidación por ITP y AJD para el hipotético caso que la operación de compraventa del edificio estuviera sujeta a ITP y AJD de la escritura pública de 12 de diciembre de 2006, finalizó el 19 de enero de 2007, es decir, a los 30 días desde la fecha del devengo. Esto significa que la segunda liquidación, una vez declarada la caducidad del primer procedimiento, debería haberse notificado antes del 19 de enero de 2011 ya que esta notificación se realizó el 13 de febrero de 2014.

Esta segunda liquidación utilizando un nuevo procedimiento de gestión tributaria por una cuantía de 1.190.563,18 euros es nula al estar plenamente prescrito, por el transcurso de los 4 años, el derecho de la Administración Autonómica para liquidar una declaración de compraventa de un edificio en el año 2006.

Por lo tanto y por lo expuesto procede desestimar el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de julio de 2015, dictada en reclamación económica RG 5696/2014, que estimo la reclamación contra la liquidación por el ITP y AJD por importe de 1.950.563,18 euros. La cual es ajustada a derecho".

SEGUNDO.- *Resolución de las cuestiones controvertidas.*

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".

**SEGUNDO.**- En consecuencia, resuelta la cuestión por esta Sala, por un principio de seguridad jurídica, procede mantener los mismos fundamentos jurídicos que se articulan en dicha resolución, con estimación del recurso de casación y reiterando en cuanto 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.-Costas procesales.**

En consecuencia, procede desestimar el presente recurso de casación, sin imposición de las costas procesales.

#### **FALLO**

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

Primero. Estimar el recurso de casación número 4487/2018 interpuesto por la Procuradora Doña Guadalupe Hernández García, en representación de Agrícola el Casar, S.A., mediante escrito fechado el 8 de junio de 2018 de preparación del recurso de casación, contra la sentencia dictada el 12 de abril de 2018 dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso 623/2017, interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución de 22 de septiembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central, mediante la que se estima el recurso de alzada formulado por aquella mercantil frente a la resolución de 27 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que desestimó la reclamación planteada en relación con una liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ["ITPAJD"], modalidad transmisiones onerosas y que se anula y se deja sin efecto.

Segundo.- Estimar el recurso contencioso administrativo, anulando y dejando sin efecto el acto recurrido en los términos solicitados en la demanda.

Tercero.- Sin condena en las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.



D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ