



Roj: **STS 2860/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2860**

Id Cendoj: **28079130022020100418**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/09/2020**

Nº de Recurso: **3260/2018**

Nº de Resolución: **1173/2020**

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

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 30-03-2017,**
STSJ M 3401/2018,
ATS 11222/2018,
STS 2860/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.173/2020

Fecha de sentencia: 17/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3260/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

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

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

Transcrito por: EMGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3260/2018

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. 1173/2020

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 17 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 3260/2018, interpuesto por la entidad **MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL**, representado por la procuradora de los tribunales doña María del Rosario Fernández Molleda, bajo la dirección letrada de don Luis García Capilla, contra la sentencia de la Sección Cuarta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 16 de marzo de 2018, dictada en el procedimiento ordinario núm. 629/2017, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Han comparecido, como partes recurridas, la ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD DE MADRID, representada y defendida por la letrada de dicha Comunidad Autónoma, y la ADMINISTRACIÓN 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. 629/2017, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se dictó sentencia con fecha 16 de marzo de 2018 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLO. Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2017, que desestimó la reclamación económico administrativa 28-12591-2014-50 interpuesta contra la liquidación por ITP-AJD, modalidad TPO, y, en consecuencia, CONFIRMAMOS dicha resolución en su integridad. Sin imposición de costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL, demandante en la instancia, presentó escrito ante la Sala de Madrid preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 10 de mayo de 2018, 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 24 de octubre de 2018, 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 MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL, 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 núm. 164/2018, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 16 de marzo de 2018, y, previo traslado a las partes recurridas, anule la sentencia recurrida y fije la interpretación de aquellas normas estatales sobre las que, en el auto de admisión a trámite se consideró necesario el pronunciamiento del



Tribunal Supremo y, con arreglo a ella y a las restantes normas que fueren aplicables, resuelva las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la sentencia recurrida en todos sus extremos".

2. Tanto la letrada de la Comunidad de Madrid como el abogado del Estado presentaron escritos de oposición al recurso de casación en el que interesaron una sentencia desestimatoria del recurso de casación y confirmatoria de la de instancia al defender que la interpretación establecida en la misma no constituía infracción alguna de las normas aplicables.

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 15 de septiembre 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 Madrid de fecha 30 de marzo de 2017 desestimó la reclamación económico administrativa promovida contra la liquidación que se giró al contribuyente -MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL- en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) en ejecución de una resolución anterior del propio órgano económico-administrativo dictada con fecha 30 de junio de 2016.

2. Esta última resolución había estimado una reclamación frente a una liquidación anterior por el mismo impuesto e idéntico concepto por considerar que el procedimiento de verificación de datos que fue el seguido por la Administración para liquidar resultaba inadecuado para una actuación que, por su complejidad, demandaba la tramitación de un procedimiento de comprobación limitada (se trataba, concretamente, de la transmisión de un edificio integrado en otro que había sido objeto de rehabilitación previa y que el adquirente había considerado sujeto a IVA y a actos jurídicos documentados).

3. Para el contribuyente, el vicio que apreció el TEAR en su resolución estimatoria de la reclamación económico-administrativa determinó que la liquidación girada (por transmisiones patrimoniales onerosas) estuviera aquejada 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.

4. La resolución del TEAR de 30 de marzo de 2017 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.

5. La sentencia impugnada confirma el criterio del TEAR y lo hace en los siguientes términos literales (fundamento jurídico tercero), resumidos aquí en lo esencial:

"(...) La elección del procedimiento por la Administración tributaria está determinada anticipadamente por el contenido o la naturaleza de las actuaciones que prevea acometer, y, como las partes en este caso reconocen, el procedimiento empleado no fue el idóneo.

De todos modos, una hipotética infracción procedimental como la alegada solo sería susceptible de integrar un vicio de anulabilidad; y ni la Sala advierte ni el contribuyente refiere en su reclamación ante el TEAR qué indefensión o qué perjuicio concreto le ha seguido susceptible de haberse paliado en el seno de otro de los procedimientos de gestión regulados en la Ley.

En consecuencia, debe revocarse la resolución recurrida en este extremo pues la calificación adoptada de nulidad radical no se ajusta a la doctrina jurisprudencial sobre la relevancia invalidante de los vicios formales, en relación con la causa de nulidad de pleno derecho prevista por el art. 217.e) LGT de los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido (STS de 9 de junio de 2011, cas. 5481/2008), si se cumplimentan los trámites esenciales que eviten indefensión, como ocurre en el caso de autos, en el que el procedimiento se inició mediante propuesta de liquidación basada en la información suministrada por la codemandada en respuesta al requerimiento efectuado; y en el expediente se comprueba que pudo hacer las alegaciones que estimó oportunas e interpuso los recursos pertinentes.



La anterior conclusión se deduce entre otras de diversas sentencias del Tribunal Supremo, de 9 de junio de 2001 (rec. 5481/2008), 9 de junio de 2011 (rec. 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (rec. 1966/2011), 28 de junio de 2012 (rec. 6556/2009), 11 de octubre de 2012 (rec. 2492/2010) y de 13 de mayo de 2010 (rec. 613/2010), y de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 2014 (rec. 3457/2012) y de 25 de septiembre de 2013 (rec. 284/2011), debiendo ser proyectada su doctrina al supuesto de autos".

En el mismo sentido, la STSJ de Madrid, sección 4ª, de 16 de junio de 2017, recurso 461/2016, según la cual "... una inadecuada elección (en el caso de que así sucediera) del procedimiento de verificación de datos no debe suponer imperativamente una limitación o lesión de los derechos de defensa del contribuyente; ello llevaría, a la sumo, a apreciar una mera irregularidad formal sin mayor trascendencia. Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que para apreciar dicha causa de nulidad de pleno derecho no basta con la infracción de alguno de los trámites del procedimiento, sino que es necesario la ausencia total de éste o de alguno de los trámites esenciales o fundamentales; señalándose en la STS de 19 de mayo de 2004 que "para que el acto administrativo adolezca de invalidez por esta causa, no basta cualquier defecto acaecido en el procedimiento, sino que es preciso que se hubiera prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido o que el defecto fuera de tal naturaleza, que se equiparara su ausencia a la del propio procedimiento".

En igual sentido, sentencias de esta Sala, Sección 9ª, de 23 de marzo de 2015, recurso 724/2012, y 26 de mayo de 2014, recurso 1893/2010, y de esta Sección 4ª de 16 de diciembre de 2016, recurso 109/2016".

Es éste el argumento fundamental que emplea el recurrente para fundar la estimación de su recurso.

Añade a ello que el segundo procedimiento de comprobación limitada tampoco ha sido correctamente tramitado. Tampoco el motivo cabe estimarlo. En primer lugar, porque no explica qué concretos trámites se han visto eliminados pero, sobre todo, tampoco señala qué consecuencias han tenido tales irregularidades - caso de ser ciertas- para afectar su derecho de defensa, con lo que los argumentos anteriores son también aquí plenamente aplicables.

Por lo expuesto, procede la desestimación del recurso y la confirmación tanto de la resolución del TEAR como de la liquidación practicada.

6. 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 Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas), en la medida en que las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de verificación de datos no han interrumpido el indicado plazo prescriptorio, que ha transcurrido con creces cuando se ha dictado la liquidación 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 la entidad MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL contra la sentencia de la Sección Cuarta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 16 de marzo de 2018, dictada en el



procedimiento ordinario núm. 629/2017, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de MÁRMOLES Y PIEDRA ARTIFICIAL RUIZ, SL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 30 de marzo de 2017, que desestimó la reclamación económico administrativa núm. 28-12591-2014-50 interpuesta contra la liquidación por impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas) e importe 13.243,06 euros, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad a Derecho y declarando el derecho de aquella mercantil a la devolución de lo indebidamente ingresado por tal impuesto, 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 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 D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Jesús Cudero Blas, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.