

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02526/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **27/10/2020**

**Asunto:**

Procedimientos tributarios. Delimitación de la procedencia del procedimiento de verificación de datos.

**Criterio:**

Según resulta de la STS de 19 de mayo de 2020 (recurso de Casación 3940/2017) se han de seguir las siguientes pautas para delimitar el ámbito de los procedimientos de verificación de datos:

La primera: que el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente.

La segunda: que la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 LGT 2003.

Lo cual descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación.

La propia sentencia aclara que ello no impide que comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario, en este tipo de procedimientos se puede requerir al contribuyente la aportación de prueba de los hechos que invoca.

La tercera: no es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial.

STS de 19 de mayo de 2020 (recurso de Casación 3940/2017).

Criterio reiterado en RG 2890/2019, de 27-10-2020

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

105

131

131.b)

133

**Conceptos:**

Alcance

Calificación

Comprobación

Declaraciones/autoliquidaciones

Procedimiento de verificación de datos

Procedimientos tributarios

Prueba

Rectificación

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 27 de octubre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-02526-2019

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA ABREVIADO

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento abreviado.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de 18 de enero de 2019 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, por el que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017.

Cuantía: 500,00 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** En su día la contribuyente presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2017, haciendo constar entre otros extremos una deducción de 500,00 euros en concepto de "cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda habitual", resultando una cuota diferencial negativa, a devolver, de 335,04 euros.

**SEGUNDO.-** Previa instrucción del correspondiente procedimiento de verificación de datos, por la referida Oficina Nacional de Gestión Tributaria se dictó acuerdo de 18 de enero de 2019, practicándose liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017, en la que se cuantifica la cantidad a devolver por aquel concepto y ejercicio en 140,96 euros, consecuencia de suprimir la referida deducción de 500,00 euros consignada por la contribuyente.

Como argumentación de aquella liquidación, se señala en el acuerdo, que:

"La deducción practicada por el alquiler de la vivienda habitual por jóvenes es incorrecta, según establece el artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2009.

En virtud del artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre de 2009 por el que se regula la deducción "Por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual" respecto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, los contribuyentes que cumplan los requisitos señalados en dicho precepto tendrán derecho a practicar esta deducción por el importe resultante de aplicar un 15% a las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de vivienda habitual con un máximo de 500 euros anuales.

En este sentido, el artículo 82 de la Ley 8/1997, de 23 de septiembre de 1997 de la Comunidad Autónoma Andaluza y el Informe de la Comunidad Autónoma de 10 de mayo de 2011, establecen que, en caso de no haberse efectuado el depósito de la fianza, el arrendatario no podrá aplicarse la deducción autonómica, incluso aunque éste la haya satisfecho al arrendador. En caso de que el depósito tuviera lugar con posterioridad a la celebración del contrato, sólo se podrá aplicar por las cantidades satisfechas después de efectuado el mismo.

Por tanto, la realización del depósito de la fianza es un requisito sustantivo para la aplicación de la deducción y la fecha en la que se realiza es la que ha de tenerse en cuenta para considerar nacido el derecho a la misma.

Basándonos en la documentación aportada por el contribuyente el día 29 de diciembre de 2018, con número de Registro **RGE ...18**, en relación a dos contratos de arrendamiento, no se considera acreditado el derecho a aplicar dicha deducción al no aportarse justificación de la constitución de la misma a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de ninguno de ellos, requisito imprescindible para acceder a dicha deducción, tal y como se ha indicado con anterioridad".

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 20 de enero de 2019.

**TERCERO.-** En fecha 21 de enero de 2019 la interesada presentó escrito dirigido a este Tribunal, solicitando se tuviera por interpuesta reclamación económico administrativa frente aquel acuerdo (siéndole asignado el número de expediente RG.2526/2019), formulando alegaciones en el propio escrito, negándose que la normativa citada por la Gestora rechace la discutida deducción aún cuando el arrendatario hubiera satisfecho el depósito o fianza al arrendador. Se señala que no se le puede imputar responsabilidad sobre las acciones u omisiones del arrendador. Insta un pronunciamiento estimatorio.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

**SEGUNDO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución de 18 de enero de 2019 del Jefe de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por la que se practica liquidación provisional por el IRPF del ejercicio 2017.

**TERCERO.-** Con carácter previo a examinar la cuestión de fondo, y, aún no habiéndose alegado por el interesado, se hace necesario examinar si el procedimiento de gestión de verificación de datos instruido por la Gestora para regularizar la deuda tributaria del IRPF del ejercicio 2017, por los motivos antes aludidos, resulta procedente en casos como el presente, todo ello, a la luz de las facultades de revisión reconocidas a este Tribunal por el artículo 237.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual, "las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución, todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados".

Véase que las actuaciones se iniciaron mediante notificación de propuesta de liquidación en la que se señalaba, que, "Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional".

Frente a aquella propuesta (cuya argumentación se agotaba en la fórmula estereotipada: "La deducción practicada por el alquiler de la vivienda habitual por jóvenes es incorrecta, según establece el artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2009"), el sujeto pasivo presentó escrito de alegaciones argumentando la entrega de la correspondiente fianza o depósito al arrendatario, en ambos contratos formalizados.

En fecha 18 de enero de 2019 la Gestora dictó el referido acuerdo por el que se practica liquidación provisional, en la que, tras las argumentaciones antes ya transcritas, se señala que, "Con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de verificación de datos que estaba en curso. La verificación de datos realizada no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma".

Visto lo anterior debemos recordar que el artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone al respecto del "procedimiento de verificación de datos", que:

"La Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos en los siguientes supuestos:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- 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".

Así, la norma tasa los supuestos en los que cabe la instrucción de aquel procedimiento para regularizar la situación tributaria del contribuyente, debiéndose reconducir la cuestión planteada a si la regularización ahora enjuiciada tiene cabida en alguno de aquellos presupuestos tasados por la norma, teniendo en cuenta que la propia exposición de Motivos de la Ley 58/2003 ya informa que se crea "(...) el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas". Como viene sosteniendo reiteradamente este Tribunal, 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 los datos provenientes de otras declaraciones o en poder de la Administración, permitiendo, por tanto, solo una actividad de comprobación de escasa entidad, tal y como afirma la citada Exposición de Motivos, contemplando la propia Ley General Tributaria otros procedimientos (comprobación limitada o inspección) para las comprobaciones que superan ese marco, que pueden iniciarse tras advertir la falta de alcance del procedimiento de verificación de datos para el caso concreto, tal y como establece el artículo 133.1.e) de la Ley 58/2003.

Recientemente la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo se ha manifestado sobre el alcance del procedimiento de verificación de datos, atendidos los cuatro supuestos regulados por el transcrito artículo 131 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Así, en el fundamento de Derecho Sexto de su sentencia de 19 de mayo de 2020 (recurso de casación 3940/2017), argumenta tras reproducir aquel artículo 131, que:

"La lectura de este texto legal permite advertir que las notas configuradoras se materializan en lo que seguidamente se expone.

Que la iniciación de este específico procedimiento exige como presupuesto una declaración o autoliquidación del obligado tributario.

Y que **únicamente puede tener por objeto:**

- (i) la aclaración o justificación de algún dato relativo a una declaración o autoliquidación presentada por el contribuyente;
- (ii) depurar la contradicción o falta de coincidencia existente entre los datos de esa declaración o autoliquidación presentada, y aquellos otros que se hallen contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado tributario o que obren en poder de la Administración;

(iii) corregir defectos formales o errores aritméticos existentes en la declaración o autoliquidación presentada;

(iv) subsanar una aplicación normativa efectuada por la declaración o autoliquidación presentada que resulte indebida por derivar de un error que resulte patente según la propia declaración o autoliquidación o los justificantes que hayan sido aportados por la misma.

Pues bien, a partir de las anteriores notas configuradoras, y como una necesaria consecuencia de algunas de ellas, deben efectuarse también estas otras consideraciones que seguidamente se expresan.

La primera es que **el procedimiento de verificación de datos no es cauce idóneo para comprobaciones que se refieran a hechos distintos de los que hayan sido declarados o expresados en la autoliquidación presentada por el contribuyente.**

La segunda es que **la rectificación de los hechos contenidos en la declaración o autoliquidación del contribuyente únicamente se puede efectuar a través de los específicos elementos de contraste que señala la letra b) del artículo 131 LGT 2003.**

Lo cual **descarta que el procedimiento de verificación de datos pueda ser utilizado para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario** sirviéndose de unos medios de prueba que sean diferentes a esos tasados elementos de contraste que han sido señalados; o que pueda ser iniciado **para efectuar investigaciones sobre posibles hechos con relevancia tributaria del contribuyente, pero distintos de los que por él hayan sido incluidos en su declaración o autoliquidación.**

Y la tercera es que **tampoco es cauce idóneo este específico procedimiento tributario para efectuar calificaciones jurídicas**, en contra de la tesis que haya sido preconizada por el contribuyente en su declaración o autoliquidación, cuando la Administración tributaria pretenda sustentar tales calificaciones jurídicas con argumentos o razonamientos de Derecho que sean razonablemente controvertibles y no constituyan una clara u ostensible evidencia en el panorama doctrinal o jurisprudencial.

Esta última consideración es coincidente con lo esencial de lo ya razonado por esta Sala y Sección en la STS 145/2017, de 31 de enero de 2017 (recurso 3972/2017 SIC) y en la STS 1128/2018, de 2 de julio de 2018" (la letra negrita y el subrayado se incorporan en la presente resolución).

Esta delimitación de los márgenes en los que debe moverse el uso del procedimiento de verificación de datos se completa con dos aclaraciones que ofrece la propia sentencia en el siguiente Fundamento de Derecho, el Séptimo.

En primer lugar, que para comprobar la veracidad o exactitud de lo declarado por el obligado tributario, en este tipo de procedimientos sí se puede requerir al contribuyente la aportación de prueba de los hechos que invoca:

"Así ha de ser considerado porque **el procedimiento de verificación de datos, en virtud de lo establecido en el artículo 131.d) LGT 2003, sí es cauce idóneo para esos requerimientos de prueba que le fueron efectuados al contribuyente sobre determinados hechos por él aducidos** para justificar la exención por reinversión en vivienda habitual que había incluido en su autodeclaración IRPF.

Y porque, tratándose de una exención tributaria, la carga de declarar y probar los hechos que la justifiquen incumbe, según lo establecido en el artículo 105 LGT 2003, a quien pretende hacer valer ese derecho en su autodeclaración IRPF".

En segundo lugar, que aquel análisis de la delimitación de las actuaciones en cuestión dentro del marco del procedimiento de verificación de datos, se lleva a cabo por el Tribunal Supremo en las distintas fases de la instrucción del procedimiento. Así, examinándose en la sentencia de 20 de mayo de 2020 el supuesto de un procedimiento de verificación de datos con relación a la exención de una ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual, inicialmente advierte el Alto Tribunal la procedencia de aquel procedimiento, señalando, como acabamos de reproducir, que cabe dentro del procedimiento la formulación de requerimientos de prueba al declarante. No obstante, el análisis de la procedencia del procedimiento de verificación de datos no se agota ahí, avanzando el Tribunal Supremo en la discusión jurídica que debe resolver aquella diferencia, para analizar si aquella discusión jurídica se resuelve mediante una interpretación "patente" de la normativa, lo que responde en aquel caso negativamente, de ahí que allí concluya declarando la inadecuación de aquel procedimiento de verificación. Así, se dice que:

"Sin embargo, no puede compartirse la solución que ha sido seguida por la sentencia recurrida de considerar procedente dilucidar, en el cauce de un procedimiento de verificación de datos, la segunda cuestión que dicha sentencia aborda.

Segunda cuestión que estaba referida, como ya se puso de manifiesto, a si el matrimonio del contribuyente, así como el nacimiento del primer hijo tenido dentro de ese matrimonio, acaecidos poco después de la venta de su anterior vivienda, podían o no constituir la salvedad o dispensa prevista en el artículo 53.1 del Reglamento L/IRPF 2004 para el plazo de tres años de residencia que es exigido para que se pueda aceptar que una edificación ha sido la vivienda habitual del contribuyente.

Este artículo 53.1 del Reglamento IRPF 2004 es citado y aplicado por la sentencia de instancia, que también señala que su contenido era éste: "...".

A partir de la literalidad de este precepto reglamentario, fácilmente se advierte que, en lo que se refiere a decidir si las singulares circunstancias del recurrente constituían o no la excepción reglamentariamente prevista para el exigido plazo de tres años, no está ante una cuestión que se pueda resolver mediante una aplicación automática o mecánica del texto gramatical de dicho precepto. Pues en él se hace referencia a la "celebración de matrimonio", pero no se detallan o incluyen exigencias en lo relativo a la fecha de dicha celebración.

Todo lo cual conlleva a tener que aceptarse que, en lo que hace a decidir la aplicabilidad de la salvedad a la que estamos haciendo referencia, esa decisión exige necesariamente llevar a cabo una tarea hermenéutica de dicha norma reglamentaria en la que razonablemente se pueden aceptar distintas alternativas de interpretación.

Esto determina, en consecuencia, que la diferente solución que fue seguida por el contribuyente no pueda ser considerada constitutiva esa indebida aplicación normativa, pero inexcusablemente "patente", a la que queda circunscrito el supuesto de utilización del procedimiento de verificación de datos en la letra d) del artículo 131 de la Ley General Tributaria de 2003".

**CUARTO.-** En el presente caso se advierte la procedencia del inicio del procedimiento de verificación de datos, en tanto éste surge de la divergencia entre los datos declarados por el contribuyente en aquella declaración-liquidación y "los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria" (art. 131 b de aquel artículo 131). Así, se dice en la propuesta de liquidación que inicia dicho procedimiento, que:

"... de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado ...".

Ahora bien, constatada la diferencia entre los datos declarados por el contribuyente en la declaración-liquidación del IRPF del ejercicio 2017, y "los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria" (esencialmente, los datos declarados por terceros mediante declaraciones informativas o requeridos al amparo de lo dispuesto por el art. 93 de la Ley General Tributaria), se abre una discusión jurídica acerca de lo ajustado a Derecho de lo declarado por el sujeto pasivo. En esta materia, véase que el artículo 7.1 del Decreto Legislativo 1/2009, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, dispone bajo el epígrafe "Deducción autonómica por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual", que:

"Los contribuyentes que sean menores de 35 años en la fecha del devengo del impuesto tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción del 15 por ciento con un máximo de 500 euros anuales de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por alquiler de la que constituya su vivienda habitual, siempre que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

b) Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza a la que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.

c) Que el contribuyente identifique al arrendador o arrendadora de la vivienda haciendo constar su NIF en la correspondiente declaración-liquidación".

En este marco normativo, sostiene la Gestora la no aplicación de la referida deducción "al no aportarse justificación de la constitución de la misma a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de ninguno de ellos, requisito imprescindible para acceder a dicha deducción", frente a lo que la contribuyente argumentó y reitera en esta instancia, el efectivo abono de aquel depósito o fianza en favor del arrendador, en los dos contratos formalizados, no pudiendo imputarse a la interesada la eventual omisión del arrendador de no haber depositado ésta en la forma prevista por la normativa.

Sin necesidad de ahondar en la cuestión jurídica, se aprecia que aquella divergencia interpretativa excede claramente de "una aplicación automática o mecánica del texto gramatical" de las normas reguladoras de la deducción por adquisición de vivienda habitual; no puede hablarse de "aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia ... autoliquidación o ... justificantes aportados". Muestra de que no estamos ante la "aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia ... autoliquidación o ... justificantes aportados", es el hecho de que existen pronunciamientos administrativos y judiciales contradictorios sobre esta cuestión; así, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía se ha pronunciado de forma reiterada en el sentido invocado por la reclamante; así, en sentencias de 4 de julio de 2019 (recurso 8/2017) y 19 de junio de 2018 (recurso 636/2015), se sostiene que "lo absolutamente relevante es que la fianza se hubiera abonado, que es la conducta que le incumbe al arrendatario, por lo que hemos de considerar que están acreditado los hechos que determinan la deducción que se solicita", ratificando la procedencia de la deducción consignada por los interesados en las declaraciones del IRPF presentadas.

Lo anterior evidencia en el presente caso la improcedencia del procedimiento de verificación de datos para sustanciar la diferencia entre los datos declarados por el contribuyente y los datos en poder de la Administración, en tanto el debate jurídico planteado para solventar aquella diferencia excede, en mucho, de una aplicación "patente" de la normativa.

Vista la definición del Diccionario de la Real Academia del vocablo "verificación" como "acción de comprobar o examinar la verdad de algo", la propia denominación del procedimiento, como "de verificación de datos", nos describe semánticamente su alcance, como el cotejo de los datos declarados respecto de los que dispone la Administración, de ahí que el tratamiento fiscal de la cuestión debe resultar indubitado, indiscutible o irrefutable; lo que excluye a aquellos casos en los que se entabla una discusión jurídica, con posicionamientos encontrados, donde no se advierte o se aprecia sin esfuerzo alguno lo insostenible, infundado o irrazonable de la posición jurídica sostenida por el contribuyente.

Véase que en estos casos la propia normativa invita a la Administración tributaria a reconducir las actuaciones hacia un procedimiento de comprobación limitada o de inspección, ajenos a estas limitaciones. Así, el artículo 133 de la Ley 58/2003, General Tributaria, prevé como una de las formas de terminación del procedimiento de verificación de datos, "el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos". Es más, la propia normativa dispone en el artículo 133.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que:

"la verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma",

en clara muestra del alcance superficial o elemental del procedimiento de verificación de datos, pues de otra forma no se entendería una posterior comprobación sin limitación alguna aún habiéndose realizado una previa regularización, por la misma cuestión, mediante un procedimiento de verificación de datos.

Finalmente, valga precisar que este Tribunal no realiza pronunciamiento alguno sobre la cuestión de fondo discutida por las partes (esto es, la cantidad procedente como deducción por adquisición de vivienda habitual), en tanto únicamente se ha observado que no estamos ante una interpretación de la normativa que resulte "patente", vistos los pronunciamientos contradictorios existentes, de ahí la improcedencia del procedimiento de verificación de datos instruido.

**QUINTO.-** Sobre los efectos del uso inapropiado de un procedimiento de verificación de datos era Doctrina de este TEAC (resoluciones de **5 de julio de 2016, RG 87/2016**, de Unificación de Criterio), o de **21 de marzo de 2018 (RG 2920/2015)**, 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 por la Administración materias reservadas 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."

Posteriormente, la Sentencia del Tribunal Supremo de **2 de julio de 2018 (recurso de casación 696/2017)**, apreació la nulidad radical del uso inapropiado de un procedimiento de verificación de datos que analizaba si se habían desarrollado, o no, actividades económicas, cuestión expresamente excluida de este procedimiento de gestión, de modo que se estaba ante una utilización indebida del procedimiento de verificación "ab initio", pues la Administración utilizó dicho procedimiento precisamente para una finalidad (comprobar actividades económicas) que el propio artículo 131 prohíbe, de modo concreto. El uso indebido era, por tanto, grave y palmario.

Ante esta sentencia este TEAC venía sosteniendo (**RG.2193/2016 de 12 de noviembre de 2019, o RG 340/2017, de 11 de junio de 2019**) que el criterio que sentaba en ella no era de aplicación a casos como el aquí analizado, ya que la citada sentencia, como no puede ser de otro modo al analizar el alcance de la nulidad radical o de pleno derecho, figura jurídica que se reserva para los más graves y palmarios vicios procedimentales, hace un pronunciamiento en atención a las circunstancias del caso concreto que analiza, sin que pueda extrapolarse a otros supuestos en los que el incumplimiento procedimental no pueda tildarse de incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento.

Con posterioridad al citado criterio del TEAC, en las Sentencias de **151/2020, de 6 febrero (recurso 3878/2018)**, y **237/2020, de 19 febrero (recurso 4487/2018)**, el Tribunal Supremo reiteró el criterio sentado en la sentencia de 2 de julio de 2018 resolviendo, en ambas, casos análogos, de incumplimientos ostensibles de los límites de la verificación de datos por comprobar actividades económicas.

No obstante, este TEAC ha conocido también la sentencia 487/2020 del Tribunal Supremo, de **28 de noviembre de 2019 (recurso de casación 2532/2017)** en la que se resuelve del mismo modo sobre un caso en el que, a diferencia de los resueltos por las otras sentencias citadas, en el procedimiento de verificación de datos anulado no se ha producido su utilización indebida "ab initio", ni con incumplimiento palmario de los límites del propio artículo 131.

En esta línea continúa la ya citada Sentencia del Tribunal Supremo de **19 de mayo de 2020 (recurso de Casación 3940/2017)**, que, sin considerar necesario ponderar si ha existido un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan los límites del procedimiento de verificación de datos, concluye que si este se ha usado más allá de lo previsto en el artículo 131 de LGT se ha de invalidar la liquidación resultante, añadiendo que:

"Y esta invalidez, como reiteradamente tiene declarado esta Sala (así lo recuerda la mencionada STS 1128/2018, de 2 de julio de 2118 SIC (RJ 2018, 3332) ), constituye un caso de nulidad de pleno derecho."

Esta sentencia es, si cabe, más significativa porque versa sobre un caso en el que el TSJ de Madrid consideró que el uso del procedimiento de verificación de datos era correcto, lo que hubiera permitido considerar que el incumplimiento que después se advierte no es frontal, manifiesto y evidente. Visto lo argumentado, en atención al criterio fijado de forma reiterada por el Alto Tribunal, este TEAC modifica su doctrina anterior, aceptando que el indebido uso del procedimiento de verificación de datos supone la nulidad radical de las actuaciones en él desarrolladas.

Se impone, por tanto, un pronunciamiento estimatorio que suponga la nulidad absoluta o de pleno derecho del acuerdo impugnado, al resultar improcedente el procedimiento de verificación de datos finalizado con el acto administrativo aquí recurrido.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.