

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 5 de febrero de 2025**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1181/2024***SUMARIO:**

Procedimiento de gestión tributaria. Comprobación limitada. Procedimiento de inspección. Competencia. *Cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad.* La cuestión litigiosa radica en la desestimación de la aplicación al contribuyente del régimen especial de diferimiento por aportación de activos, que resuelve el órgano de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada, por la falta de cumplimiento de uno de sus requisitos. La STS de 23 de marzo de 2021, recurso n.º 3688/2019 estableció como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del art.141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial- han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector. Por tanto, considera el recurrente que esta doctrina ha sido desatendida y conviene un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca si puede comprobarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el de las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, dentro del procedimiento de comprobación limitada. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad, para la aplicación del régimen especial de diferimiento en las aportaciones de activos, puede ser verificado por los órganos de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO**

Fecha del auto: 05/02/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1181/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1181/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 5 de febrero de 2025.

HECHOS**PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.**

La representación procesal de D. Luis María interpuso recurso frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 27 de mayo de 2022, que desestima las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, promovidas contra los actos dictados por la Oficina de Gestión Tributaria, Delegación Especial de Galicia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»] en Santiago de Compostela, por las que se practica liquidación provisional y se impone sanción, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»], correspondiente al período 2017.

El recurso, seguido con el número 15590/2020, fue estimado parcialmente por sentencia de 20 de octubre de 2022, pronunciada por la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia considera que la liquidación impugnada es ajustada a Derecho, por ser adecuado el procedimiento y competente el órgano de gestión que la ha dictado.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1.Los artículos 141.e) y 217.1, apartados b) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

1.2.El artículo 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) [«LIS»].

2.Razona así que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida: «Como llevamos dicho resulta evidente que el órgano de gestión era incompetente por aplicación del artículo 141.e) de la LGT, en concordancia con el artículo 89 de la LIS. Fundó su competencia el órgano de gestión en un requerimiento de documentación que no había podido practicar hasta la modificación legislativa, y este error es seguido por el Tribunal y en él se fundamenta la competencia y su resolución desestimatoria.»

3.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia para la presunción contenida en la letra b) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

Concurre interés casacional porque la sentencia impugnada se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente, al considerarla errónea [artículo 88.3.b) LJCA]. Cita al efecto la sentencia dictada el 23 de marzo de 2021, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca si puede comprobarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el de las fusiones, escisiones y aportaciones de activo, dentro del procedimiento de comprobación limitada. Teniendo en cuenta, en todo caso, que las actuaciones se realizaron antes de la modificación de los apartados 2 y 4 del artículo 136 realizada por el artículo único, quinto de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la LGT, que amplía las actuaciones que la Administración puede realizar en este procedimiento.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de enero de 2024, habiendo comparecido D.

Síguenos en...



Luis María, representado por la procuradora D.^a Ana María Tejelo Núñez -como parte recurrente- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y D. Luis María se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2.En dicho escrito se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El mencionado escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada se aparta de modo inmotivado de la jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.b) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 1 de agosto de 2019 la Oficina de Gestión Tributaria, Delegación Especial de Galicia de la AEAT en Santiago de Compostela, notifica a D. Luis María un requerimiento por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada del IRPF de 2017, para verificar la posible ganancia o pérdida patrimonial por la transmisión del barco de nombre DIRECCION000. El requerido aportó escritura de ampliación de capital de la sociedad MEJILLONERAS OS VALENTES, S.L., en la que consta la aportación de la embarcación. El contribuyente no había tributado por la ganancia patrimonial porque se había aplicado el régimen especial de diferimiento en las fusiones, escisiones, aportaciones de activos.

2º.- Propuesta de liquidación

El 7 de noviembre de 2019, tras la presentación de alegaciones por parte del hoy recurrente, se le notifica una segunda propuesta de liquidación, porque procede imputar al requerido la mitad de la ganancia patrimonial, no la totalidad, porque el barco transmitido era propiedad del matrimonio formado por el contribuyente y su cónyuge.

3º.- Acuerdo de Liquidación.

El 23 de enero de 2020 se le notifica el acuerdo por el que se practica liquidación provisional del IRPF por imputación de una ganancia patrimonial, de 53.000 euros, en el período de 2017.

4º.- Procedimiento sancionador.

El 22 de enero de 2020 se le notifica la iniciación de procedimiento sancionador, con propuesta de sanción, por la infracción del artículo 191 LGT. Tras las alegaciones del inculpado, la propuesta resulta confirmada y se le impone la sanción.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra ambos acuerdos el interesado interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia.

6º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 27 de mayo de 2022 el Tribunal Regional resolvió acumuladamente y dictó resolución por la que desestimó las reclamaciones.

7º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D. Luis María interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 15590/2022 ante la Sección Cuarta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia estimó parcialmente el recurso, anulando la sanción - por concurrir eximente de interpretación razonable de la norma- y confirmando la liquidación.

La sentencia aquí recurrida se remite a la que había dictado respecto a la esposa del ahora recurrente, por tratar sobre el mismo asunto. La *ratio decidende* de la sentencia sobre la cuestión litigiosa se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«En el caso que nos ocupa, el órgano de gestión consideró tan evidente que la operación no estaba sujeta a este régimen especial, que no llegó a cuestionar ni su competencia ni el procedimiento de comprobación limitada como cauce adecuado para comprobar la existencia de una ganancia patrimonial, y para calcular su valor. Solo una evidencia semejante -no sujeción de la operación al régimen especial- podría avalar la actuación del órgano gestor. Lo contrario, esto es, la respuesta a unas alegaciones que impliquen un análisis más exhaustivo de los requisitos del régimen especial, determina la competencia de los órganos de inspección, pues solo estos órganos pueden hacerlo, tal como se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:1137).»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada se aparta deliberadamente de la jurisprudencia existente, al considerarla inaplicable al caso que enjuicia [artículo 88.3.b) LJCA].

La cuestión litigiosa radica en la desestimación de la aplicación al contribuyente del régimen especial de diferimiento por aportación de activos, que resuelve el órgano de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada, por la falta de cumplimiento de uno de sus requisitos. Al margen de si el órgano de gestión estaba o no facultado para pedir la contabilidad y de la posterior modificación del artículo 136 LGT realizada por la Ley 13/2023 - alegaciones que hace el recurrente- la doctrina que pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo invocada -y eventualmente desatendida- se refiere a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen, regulado en el capítulo VII LIS y cuya rúbrica califica de especial.

Al efecto, la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 412/2021, de 23 de marzo, FJ 4.º (rec. 3688/2019) ECLI:ES:TS:2021:1206, dice:

«Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial- han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector.»

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que dé respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación y sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si el cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad, para la aplicación del régimen especial de diferimiento en las aportaciones de activos, puede ser verificado por los órganos de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

2.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

2.1.El artículo 141.e) LGT, que dispone:

«La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales».

2.2.El artículo 217.1, apartados b) y e) LGT, que establece:

«1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: (...)»

b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.»

2.3.El artículo 89 LIS, que indica:

«1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.»

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º)Admitir el recurso de casación n.º 1181/2023, preparado por la procuradora D.ª Ana María Tejelo Núñez, contra la sentencia dictada el 20 de octubre de 2022 por la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

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

Determinar si el cumplimiento del requisito de llevanza de contabilidad, para la aplicación del régimen especial de diferimiento en las aportaciones de activos, puede ser verificado por los órganos de gestión tributaria dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

3º)Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1.Los artículos 141.e) y 217.1, apartados b) y e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

3.2.El artículo 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) [«LIS»].

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º)Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).