

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087784

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de octubre de 2022

Pleno

R.G. 5963/2021

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. En general. Procedimiento de inspección. Organización. Competencia.

Competencias de comprobación de los órganos de gestión respecto de las entidades que tributan en regímenes especiales. El interesado alega la incompetencia del órgano de gestión tributaria para la comprobación de los regímenes tributarios especiales. La cuestión a dilucidar, se basa en la interpretación del art. 141.e) de la Ley 58/2003 (LGT). De este modo, se debate si la diferencia de las facultades de comprobación que ostenta un órgano de gestión tributaria y un órgano de inspección radican de un modo objetivo exclusivamente en los medios de los que dispone uno y otro, estando vedados determinados medios para los órganos de gestión, de modo que si utiliza alguno de ellos supondría un vicio por incompetencia, o bien, por el contrario, existe una reserva legal para los órganos de inspección, siendo estos quienes deben llevar a cabo la comprobación de los regímenes tributarios especiales.

Pues bien, el Tribunal considera que todas aquellas actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios acogidos a los regímenes especiales previstos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades deben ser llevados a cabo por los órganos de inspección, sin que los órganos de gestión tributaria sean competentes, lo que no obsta para que comprobaciones que nada tienen que ver con el régimen especial puedan ser realizadas por los órganos de gestión tributaria, al estar amparados para ello.

En el supuesto que aquí nos ocupa, los órganos de gestión tributaria exclusivamente analizan las pruebas aportadas por el interesado una vez aprobadas las cuentas definitivas, determinando el importe de las partidas existentes y analizando si la prueba en torno a la realidad de dichos ingresos y gastos es suficiente, sin valorar nada relativo al régimen especial de tributación de las entidades parcialmente exentas, sino que exclusivamente lleva a cabo un análisis de la carga de la prueba en base siempre a los datos obrantes en poder de la Administración y los datos presentados por el interesado en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación. Dicho esto, entiende el Tribunal que, si las actuaciones realizadas, como es el caso que nos ocupa, no suponen una valoración de la aplicabilidad o no del régimen especial, ni tampoco una investigación, comprobación o pronunciamiento sobre cuestiones que afecten al mismo, pueden ser desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, entendiéndose que ello no entra en conflicto con el pronunciamiento del Tribunal Supremo en sentencia, de 23 de marzo de 2021, recurso nº 3688/2019 (NFJ081579), en el cual se prohíbe la actuación de los órganos gestores sobre cuestiones afectadas por los regímenes especiales. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 117, 123, 131, 133, 136, 140, 141 y 237.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 9.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 08/05/2019 se notificó a la entidad **XZ** (...) Acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación referente a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo impositivo 2016 por la Administración de María de Molina de la AEAT en el siguiente sentido:

<<En la presente rectificación, la entidad no acredita la eliminación de la corrección realizada derivada de la aplicación del "Régimen de entidades parcialmente exentas"

(...)

En la casilla 390 Disminuciones. Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV, TÍTULO VII LIS)" se incluirán las rentas obtenidas en el periodo impositivo que se encuentren exentas de gravamen o que no se deban computar para la determinación de la base imponible del impuesto...

(...)

Esta Oficina Gestora, en base a las alegaciones efectuadas y a la documentación aportada, procede a la estimación parcial de la presente solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, realizando las siguientes correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de la aplicación del Régimen de entidades parcialmente exentas:

En la casilla 389 Aumentos. Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV, TÍTULO VII LIS)" por importe de 46.368.882,19 euros.

En la casilla 390 Disminuciones. Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV, TÍTULO VII LIS)" por importe de 44.627.958,77 euros.

En la casilla 343 "Otros gastos no deducibles (arts. 15 a), c), d), f), e i) LIS) por importe de 400,71 euros>>.

TERCERO. *Se acuerda estimar parcialmente la presente solicitud.*

CUARTO. *En ejecución de esta resolución procede:*

Efectuar una devolución.....

Abonar los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago>>.

La solicitud de rectificación de autoliquidación se presentó en fecha 27/12/2017 como consecuencia del informe de auditoría definitivo efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado emitido en fecha 20/11/2017 lo que determina la aprobación de las cuentas anuales definitivas.

Segundo.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, interpone en fecha 03/06/2019 recurso de reposición ante el órgano competente de la Administración, quién resuelve en el siguiente sentido:

<<Esta Oficina Gestora, en base a las alegaciones efectuadas y la documentación aportada, procede a la estimación parcial del presente recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de Resolución de estimación parcial de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016, en primer lugar se procede a corregir el error aritmético existe en la resolución dictada en cuanto a la cálculo de la base imponible, y se mantienen las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias derivados de la aplicación del Régimen de entidades parcialmente exentas realizados en el Acuerdo de rectificación de la Autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades:

En la casilla 389 Aumentos. Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV, TÍTULO VII LIS)" por importe de 46.368.882,19 euros.

En la casilla 390 Disminuciones. Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV, TÍTULO VII LIS)" por importe de 44.627.958,77 euros.

En la casilla 343 "Otros gastos no deducibles (arts. 15 a), c), d), f), e i) LIS) por importe de 400,71 euros.

(...)

TERCERO. *Se acuerda estimar parcialmente el presente recurso.*

CUARTO. *En ejecución de esta resolución procede:*

Efectuar una devolución.....

Abonar los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago>>.

La resolución se notificó al interesado en fecha 30/09/2019.

TERCERO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de resolución del recurso de reposición, interpone en fecha 28/10/2019 reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, quién resuelve en fecha 29/04/2021 y en primera instancia en el siguiente sentido:

<<Por lo expuesto

Este Tribunal Económico - Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>.

La resolución se notificó al interesado en fecha 14/05/2021.

Cuarto.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAR de Madrid, interpone en fecha 28/05/2021 recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando de manera reiterada las cuestiones previas manifestadas tanto en el recurso de reposición como las alegaciones planteadas ante el TEAR de Madrid, añadiendo adicionalmente la siguiente cuestión:

Única: Incompetencia de la oficina gestora del impuesto para comprobar los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales, pues dicha comprobación ha de realizarse inexcusablemente por lo órganos de inspección, por lo que el interesado plantea la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones emitidas por el órgano de gestión.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones planteadas por el interesado en el recurso de alzada que nos ocupa.

Tercero.

En primer lugar, este Tribunal se configura como una segunda instancia administrativa, en base a lo cual procederá analizar las cuestiones de hecho y de derecho que deriven del expediente y, en especial, la competencia o no de los órganos de gestión tributaria para comprobar la aplicación de los regímenes tributarios especiales. Todo ello, no sin antes advertir que siendo esta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos y pruebas que, por el Tribunal de instancia, se hace en la resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso, en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada, se limita en esta alzada a dar por reproducido literalmente, en lo que a esta cuestión se refiere, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar *todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente*", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-03-1999 (rec. nº 11433/1991), señala:

<<Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).>>

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal en numerosas resoluciones. En esta tesitura, advertido el interesado, el presente Tribunal Económico Administrativo Central, suscribe y se remite a las palabras del TEAR de Madrid que en su resolución explícita de forma amplia, detallada y motivada las razones por las que entiende suficientemente motivada el Acuerdo de la oficina gestora y no acreditadas las rectificaciones de su autoliquidación solicitadas por el interesado.

Sin perjuicio de proceder a analizar a competencia del órgano que dictó el Acto que aquí se impugna por tratarse de una cuestión nueva suscitada ante el presente Tribunal y cobrar esta especial trascendencia.

Cuarto.

En lo que aquí nos ocupa, el interesado alega la incompetencia del órgano de gestión tributaria para la comprobación de los regímenes tributarios especiales; pues bien, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23/03/2021 (rec nº 3688/2019), también alegada por el interesado, analiza las facultades de comprobación de los órganos de gestión en relación con la fiscalidad de las denominadas entidades parcialmente exentas, en los términos en que estas son enumeradas en el artículo 9.3 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

La cuestión a dilucidar se basa en la interpretación del artículo 141.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el que se dispone que, dentro de las facultades de la inspección de los tributos, se encuentran las siguientes:

<<Artículo 141. La inspección tributaria.

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.**

(...)>>

De este modo, se debate si la diferencia de las facultades de comprobación que ostenta un órgano de gestión tributaria y un órgano de inspección radican de un modo objetivo exclusivamente en los medios de los que dispone uno y otro, estando vedados determinados medios para los órganos de gestión, de modo que si utiliza alguno de ellos supondría un vicio por incompetencia, o bien, por el contrario, existe una reserva legal para los órganos de inspección, siendo estos quienes deben llevar a cabo la comprobación de los regímenes tributarios especiales.

Y al respecto dice la STS de 23-03-2021 (rec. nº. 3688/2019) por lo que aquí interesa:

<<1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 21 de noviembre de 2019, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si, en interpretación del artículo 141.e) LGT, la diferencia de facultades entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica, únicamente, desde una vertiente puramente objetiva, en la naturaleza de los medios que para tal fin pueden utilizar uno u otro órgano, de modo que, sólo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le están vedados, existiría un vicio de incompetencia; o, por el contrario, hay una reserva legal específica para que sean los órganos de la inspección los únicos competentes para ejercer las funciones administrativas, dentro del procedimiento de inspección en que se inserta tal artículo, **dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales**, como es el caso, en virtud de una *lex specialis* de preferente aplicación sobre la regla común [...]"

(...)

2. Pues bien, en necesario precisar, a tal efecto, que la Ley General Tributaria, en el artículo 141, que lleva por significativa rúbrica "La inspección tributaria" -sistemáticamente ubicado en el Capítulo IV - "actuaciones y procedimiento de inspección", dentro, a su vez del del Título III, sobre "la aplicación de los tributos", efectúa una reserva legal para la comprobación de estas entidades parcialmente exentas -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**- entre las que se encuentran los que singularizan a los colegios profesionales...;

(...;)

3. Hay que significar que la reserva legal que contiene la letra e) del artículo 141 transcrito, que resulta cuestionada en su alcance por la Administración recurrente, no se limita a la comprobación fiscal de los colegios profesionales, ni siquiera al más amplio elenco de las entidades parcialmente exentas que como tales, y con gran amplitud, enumera el artículo 9.3 del TRLIS -entre las cuales figura recogida *expressis verbis* la referencia a tales colegios-, sino que alcanza a una realidad extraordinariamente más amplia y comprensiva, la de aplicación de los regímenes tributarios especiales que, a los efectos del impuesto sobre sociedades, son los que se enuncian en el Título VII del TRLIS, precisamente bajo la rúbrica de "regímenes tributarios especiales" (artículos 47 a 129 de la Ley, más de la mitad de su articulado).

(...)

6. La sentencia aquí recurrida, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (con sede en Valladolid), fundamenta del siguiente modo, literalmente transcrito, la estimación del recurso entablado por el Colegio demandante - Colegio Oficial de Peritos e Ingenieros Técnicos de Valladolid- (F.J. 3º):

"(...)

Para resolver esta cuestión debe considerarse que, conforme establece el artículo 141.e) de la Ley General Tributaria, "La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...;) [L]a 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.". Por lo tanto, las funciones administrativas dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales corresponden expresamente a la Inspección Tributaria y no al Departamento de Gestión, por expresa regulación legal y conforme al principio *inclusio unius, exclusio alterius*.

Por otra parte, según el artículo 47 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicable *ratione temporis*, al caso enjuiciado, "1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate... 2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta Ley, que tendrán carácter supletorio." Este precepto inicia la regulación del Título VII, y dentro del mismo se halla el capítulo XV, donde, bajo la rúbrica de "Régimen de entidades parcialmente exentas" el artículo 120, referido al ámbito de aplicación, establece que, "El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta ley.". Según el precepto de remisión, en su letra "c)", "Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta ley: (...) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.". Por lo tanto, de este conjunto de normas se sigue que incumbía a la Inspección Tributaria el conjunto de actuaciones correspondientes a **la aplicación de regímenes tributarios especiales**, dentro de los cuales, en el Impuesto sobre Sociedades estaba,

en el año dos mil siete, el de los colegios profesionales, en cuanto estaban parcialmente exentos de las obligaciones aque se refería dicho tributo".

(...)

CUARTO.- Doctrina que, por su interés casacional, se establece.

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.** »

Siendo importante señalar que la liquidación origen de todo fue consecuencia de que, tal y como lo describe la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 31-10-2017 (RG 47/289/2016), origen último del recurso de casación de la STS trascrita:

«La Administración remitió en mayo de 2015 un requerimiento respecto del período objeto de esta propuesta, debidamente notificado, en el que se le requería la siguiente documentación:

"1. Aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas (art. 120 y siguientes del (TRLIS). A tal efecto deberá aportar los documentos que acrediten los ajustes extracontables practicados por Vd, casillas 527 y 528 de su autoliquidación, con indicación de las cuantías relativas a las rentas exentas, las rentas no exentas, los gastos individualmente imputables a las rentas exentas, los imputables a las rentas no exentas, y los gastos parcialmente imputables (es decir, los relativos a las rentas exentas y no exentas al mismo tiempo).

Además de los citados documentos, deberá aportar todas las facturas emitidas en 2006, tanto sujetas y no exentas como exentas en el IVA, así como los libros registros de facturas emitidas y recibidas, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA)"»

En el supuesto enjuiciado en la sentencia anterior, el órgano de gestión ha iniciado un **procedimiento de comprobación limitada**, circunstancia distinta al caso que aquí nos ocupa, en el cual se ha procedido a **solicitar una rectificación de autoliquidaciones** por parte del interesado, hecho que provoca una diferencia en los medios utilizados para resolver el procedimiento, pues en el procedimiento de comprobación limitada sí puede implicar una cierta labor de investigación, mientras que en el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación se puede realizar exclusivamente una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los datos o pruebas aportados por el interesado que justifiquen la rectificación, circunstancia que no determinaría, a juicio de este Tribunal, una comprobación sobre los requisitos o aplicación del régimen especial, sino una simple comprobación de las partidas que integran la Base Imponible, que no difiere en ninguna actuación de las realizadas respecto a un contribuyente que tribute en el régimen general.

En este sentido parece orientarse el Tribunal Supremo en base al análisis que puede realizarse de sus anteriores pronunciamientos sobre dicha cuestión, pues en sentencia de fecha 18/02/2016 (rec nº 2954/2014), al disponer que los órganos de gestión tributaria no son competentes para modificar el régimen de tributación, cuestión que incide directamente sobre los requisitos y aplicabilidad de un régimen especial.

<<2.2. Además, en el motivo casacional se reitera lo ya dicho en la demanda, empleando por tanto una técnica para el recurso de casación que ha sido rechazada reiteradamente por el Tribunal Supremo.

En cualquier caso, y con independencia de la concurrencia del requisito formal de la congruencia, se considera que, efectivamente, cuando se hace una comprobación limitada **no cabe modificar la forma de tributación del Impuesto**, sustituyendo el régimen general por un régimen especial como es el contenido en el artículo 61 de la Ley aplicable, relativo a las sociedades patrimoniales.

Efectivamente, el artículo 136 de la Ley General Tributaria permite a la Administración en este procedimiento realizar "únicamente" las actuaciones que se especifican, entre las que no cabe la comprobación de la contabilidad mercantil, según el artículo 136.2, apartado c).

Y tras la tramitación correspondiente, la terminación del procedimiento de comprobación limitada, cuando hay una resolución que pone fin al mismo, incluye lo relativo a la especificación de las actuaciones concretas realizadas respecto a la "obligación tributaria o elementos de la misma" objeto de comprobación.

De manera que se dicta una liquidación provisional, con los meros efectos que la Sala del Tribunal Supremo ha reconocido para este tipo de liquidaciones.

Todo lo cual supone, que efectivamente en el seno de una comprobación limitada, dados los términos de la misma, no cabe modificar el régimen de tributación, sin perjuicio de que pueda hacerse posteriormente en un procedimiento inspector ordinario>>

Así las cosas lo primero que debemos preguntarnos es si a los Órganos de Gestión les está vedado:

únicamente "comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales" (en términos de la STS antes transcrita),
o también les está vedado comprobar la aplicación correcta del régimen especial, entendido como tal las peculiaridades que hacen especial al régimen.

Pues bien, este Tribunal Central se inclina por la segunda opción, y ello en base a dos motivos distintos:

1º.- La Disposición Final Segunda del Real Decreto Ley 13/2022 da una nueva redacción al artículo 117.1.c) de la LGT: "*La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a (...) c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria*".

Y si bien la nueva redacción no es clara respecto de de la cuestión que aquí nos ocupa, sí lo es la Exposición de Motivos de dicho RD Ley cuando dice: "*La disposición final segunda modifica el artículo 117 de la Ley General Tributaria (...) incluyendo como competencias de los órganos de gestión tributaria **la comprobación** de los regímenes tributarios especiales*".

De donde se desprende que si a través del referido Real Decreto se incluye comcompetencia de los Órganos de Gestión Tributaria la comprobación de los regímenes tributarios especiales, a sensu contrario debe entenderse que antes de la reforma los órganos de gestión no tenía encomendada dicha competencia.

2º.- En la STS de 23-03-2021 (rec. nº. 5270/2019 antes parcialmente transcrita, en su Fundamento de Derecho Quinto ("*Aplicación al asunto de la mencionada doctrina*") se dice "*...que el art. 141.1.e) contiene una reserva legal de procedimiento, en favor de las actuaciones de inspección, cuando se trata de comprobar **la situación fiscal** de los sujetos pasivos sometidos a algún régimen fiscal especial*"

Todo lo anterior nos lleva a considerar que todas aquellas actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios acogidos a los regímenes especiales previstos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades deben ser llevados a cabo por los órganos de inspección, sin que los órganos de gestión tributaria sean competentes; ello no obsta **para que comprobaciones que nada tienen que ver con el régimen especial**, a criterio de este TEAC, puedan ser realizadas por los órganos de gestión tributaria, al estar amparados para ello:

1º.- Por lo dispuesto en el artículo 123.2 de la LGT "*Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título*".

Disponiéndose en el RD 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección, Título IV ("*Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria*"), Capítulo II ("*Procedimientos de Gestión Tributaria*"), Sección 2ª ("*Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución*"), Subsección 1ª ("*Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones*").

Pero esto no soluciona por sí el problema toda vez que, si bien hemos dicho anteriormente que "*en el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación se puede realizar exclusivamente una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los datos o pruebas aportados por el interesado que justifiquen la rectificación*", el artículo 127 ("*Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones*") del citado Reglamento dice:

"1.- *En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación*"

(...)

"2.- *A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá reallizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada.*

Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes"

Esto es, en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se pueden ejercer por parte de la Administración actuaciones de comprobación siendo la cuestión a resolver el alcance de las comprobaciones que los Órganos de Gestión pueden ejercer sobre los sujetos en regímenes especiales.

2º.- Así como por lo dispuesto en el artículo 117.1.f) y h) de la LGT ("*La gestión tributaria consiste en el ejercicio las funciones administrativas dirigidas a (...;) f) La realización de actuaciones de verificación de datos (...;) h) La realización de actuaciones de comprobación limitada*") y artículos 131 a 133 ("*Procedimiento de verificación de datos*") y 136 a 140 ("*Procedimiento de comprobación limitada*") de la misma Ley, y al no suponer ninguna implicación en la aplicación o no del régimen especial ni la cumplimiento de los requisitos o características propias del régimen especial.

Y a modo de ejemplo entendemos que los órganos de gestión podrán realizar actuaciones de comprobación respecto de sociedades en regímenes especiales relativas a cuestiones como:

Justificación de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores compensadas por el contribuyente en el ejercicio actual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas como pendientes por el contribuyente en sus autoliquidaciones de dichos ejercicios anteriores.

Justificación de las deducciones procedentes de ejercicios anteriores aplicadas por el contribuyente en el ejercicio actual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas como pendientes por el contribuyente en sus autoliquidaciones de dichos ejercicios anteriores.

Justificación del importe de las retenciones soportadas deducidas al existir discrepancias con los datos que al respecto tiene la Administración.

Justificación del importe de los pagos fraccionados deducidos en su autoliquidación anual al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades declaradas por el contribuyente en las autoliquidaciones relativas a dichos pagos fraccionados.

Justificación del importe deducido en concepto de gastos de personal al existir, según los datos de que dispone la Administración, discrepancias respecto de las cantidades que deberían resultar de las autoliquidaciones por retenciones del trabajo presentadas por el contribuyente.

Justificación del importe deducido en concepto de amortización al apreciarse posibles discrepancias en relación a los importes que, en concepto de inmovilizado, figura en el balance consignado por el contribuyente en su autoliquidación.

Identificación de los activos e importe de su adquisición, aportando al efecto las correspondientes escrituras públicas y/o facturas, cuya inversión haya sido acogida a algún beneficio fiscal.

Y, en general, la comprobación de aquéllos aspectos formales y/o materiales que nada tienen que ver con la aplicación de las peculiaridades propias del régimen especial de que se trate.

Por ello, es relevante analizar si el Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación se pronuncia sobre cuestiones de requisitos, aplicación, o que necesariamente entran a analizar el régimen especial, o simplemente llevan a cabo una comprobación de datos sin transcendencia en la aplicabilidad del régimen especial.

En el supuesto que aquí nos ocupa, los órganos de gestión tributaria exclusivamente analizan las pruebas aportadas por el interesado una vez aprobadas las cuentas definitivas, determinando el importe de las partidas existentes y analizando si la prueba en torno a la realidad de dichos ingresos y gastos es suficiente, **sin valorar nada relativo al régimen especial de tributación de las entidades parcialmente exentas, sino que exclusivamente lleva a cabo un análisis de la carga de la prueba en base siempre a los datos obrantes en poder de la Administración y los datos presentados por el interesado en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación**, como se pone de manifiesto en el propio Acuerdo de resolución en los siguientes términos:

<<El alcance del presente procedimiento se ha limitado a la comprobación de los datos y documentos aportados por el contribuyente con su escrito y al examen de la normativa aplicable y los antecedentes disponibles a esta fecha en la Base de Datos de la AEAT, sin que se haya examinado documentación alguna al margen de la indicada.

Por tanto, en la presente rectificación se parte de la Cuenta de resultados auditada del ejercicio 2016 por la Intervención General de la Administración del Estado, y publicadas en el BOE en fecha 6 de enero de 2018.

No habiendo procedido esta Administración a la comprobación de cada una de las partidas que componen dichas Cuentas auditadas.

En consecuencia, la presente resolución se adopta sin perjuicio de la posibilidad de la Administración Tributaria de efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio, periodo y alcance ahora

comprobados si en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en esta resolución>>.

Resultando aún más claro lo anterior lo dicho en la Propuesta de Resolución a tenor de la cual:

<<Una vez examinada su solicitud de rectificación, se comprueba que el interesado no aporta justificación suficiente para desvirtuar la presunción del art. 108.4 de la Ley General Tributaria, que establece que las declaraciones presentadas por el contribuyente se presumen ciertas para ellos salvo prueba en contrario, esta Administración entiende que no queda justificada la solicitud presentada.

Así mismo y de acuerdo con el artículo 126.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, cabe indicar que, la solicitud de rectificación de la autoliquidación deberá acompañarse de la documentación, sin que integre la contabilidad mercantil, en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes existentes, en su caso.

Por tanto, en base a ambos artículos, se concluye que el contribuyente no ha probado suficientemente los errores producidos en su declaración, debiendo presentar la documentación o justificantes que los acrediten>>.

En este mismo sentido se orienta el TS en varias de sus sentencias, entre otras la sentencia de fecha 22/05/2007 (rec nº 244/2007), en la que considera que los órganos de gestión tributaria pueden desempeñar todas aquellas facultades que no impliquen, a la hora de proceder a la rectificación de una autoliquidación, una comprobación o actividad de indagación que vaya mas allá de la mera comprobación de los datos obrantes en la propia autoliquidación.

<<CUARTO.- Respecto de la incompetencia de la Oficina Gestora para dictar la liquidación provisional, la sentencia recurrida señala que «la liquidación se ha practicado teniendo en cuenta los datos aportados por el contribuyente y los que obraban en poder de la Administración conforme a lo dispuesto en el artículo 99 de la Ley del IRPF sin que se haya practicado comprobación o investigación, por lo que no era necesaria la intervención de la Inspección de los Tributos».

En la sentencia de contraste que aporta el recurrente -la de este Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 -se reconoce que la Oficina Gestora sólo puede rectificar la autoliquidación del contribuyente en función de los datos obrantes en ésta. Cualquiera otra labor de comprobación o actividad de indagación que vaya más allá de los datos obrantes en la propia declaración-liquidación presentada habrá de ser derivada a la Inspección de los Tributos.

Cuando la liquidación se practica a partir de los datos declarados y de la simple aplicación de normas jurídicas concluyentes, cabe la liquidación provisional por la Oficina Gestora. Cuando la liquidación es el resultado de una actuación inspectora o responde a datos obtenidos a través de una actividad investigadora de la Administración, el órgano competente para llevarla a cabo es la Inspección.

En el caso que nos ocupa, las modificaciones introducidas respecto de la autoliquidación realizada por el recurrente se refieren a datos que obraban en poder de la Administración. Por eso la liquidación provisional girada por los órganos de gestión tributaria se acomodó al número 1 del artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio , reguladora del IRPF.

El supuesto de hecho contemplado por la sentencia de contraste no es el mismo que aquél al que se refiere la sentencia recurrida, donde no se ha practicado comprobación o investigación que hiciera necesaria la intervención de la Inspección de los Tributos>>.

Por lo tanto, en base a la jurisprudencia existente, y analizados los últimos pronunciamientos del Alto Tribunal, entiende este TEAC que, debe establecerse una distinción en el objeto de la comprobación de los obligados tributarios acogidos a un régimen especial de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, pues si las actuaciones realizadas, como es el caso que nos ocupa, no suponen una valoración de la aplicabilidad o no del régimen especial, ni tampoco una investigación, comprobación o pronunciamiento sobre cuestiones que afecten al mismo, pueden ser desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, entendiéndose que ello no entra en conflicto con el pronunciamiento del TS, en el cual se prohíbe la actuación de los órganos gestores sobre cuestiones afectadas por los regímenes especiales.

Afirmar lo contrario supondría hacer de peor condición a las entidades en régimen general, que podrían ser objeto de comprobación tanto por los órganos de gestión como por los de inspección, respecto de las entidades en régimen especial, susceptibles de comprobación únicamente por los órganos de inspección.

En base a lo expuesto se entiende que existe competencia del órgano de gestión de la Administración de María de Molina para conocer de la rectificación de la autoliquidación y, por tanto, no procede la anulación del acto impugnado, desestimando las alegaciones del interesado y declarando la resolución del TEAR de Madrid conforme a derecho, suscribiendo sus palabras en lo que al fondo se refiere.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.