

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088325

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de diciembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 1242/2021

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. 66, 68, 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 26/10/2011 se notificó a la entidad XZ S.L. (...) Acuerdos de liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos 2007, 2008 y 2009 derivados del procedimiento de comprobación limitada iniciado frente a la interesada en fecha 08/06/2011 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT).

La regularización efectuada por la Administración en dichas resoluciones se fundamenta en el criterio fijado por la Dirección General de Tributos en consulta V0150-10, entre otras, y en la resolución del presente TEAC de fecha 29/01/2009, entre otras, y se procede a la corrección del tipo de gravamen aplicado por entender que no

procede la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las empresas consideradas de reducida dimensión en base a lo previsto en el Capítulo XII, título VII 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.

Con carácter previo al procedimiento de comprobación limitada el interesado había presentado autoliquidaciones por el concepto Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos 2007, 2008 y 2009 con las siguientes cuantías:

	Ejercicio 2007	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009
Base Imponible
Cuota Íntegra
Liqu. a ing/dev

La interesada presentó sus autoliquidaciones teniendo en cuenta el domicilio social de la entidad radicado en ... Burgos.

La regularización efectuada por la Administración, da lugar a las siguientes liquidaciones provisionales para el objeto y períodos comprobados:

	Ejercicio 2007	Ejercicio 2008	Ejercicio 2009
Cuota a Ingresar
Intereses de demora
Total a ingresar

Durante los periodos comprobados la actividad principal de la entidad era la promoción inmobiliaria (CNAE: 4110 - Promoción inmobiliaria). Ejerce la misma dada de alta en el epígrafe 8331 del I.A.E.: "Promoción inmobiliaria de terrenos".

Segundo.

Disconforme la interesada con los Acuerdos de liquidación provisional referenciados interpone en fecha 05/12/2011 los correspondientes recursos de reposición frente a los mismos solicitando la anulación de los Acuerdos de liquidación de los periodos 2007, 2008 y 2009 respectivamente.

El Acuerdo de resolución del recurso de reposición correspondiente al periodo 2007 notifica a la entidad en fecha 20/01/2012 en el siguiente sentido:

<<Por tanto, las rentas obtenidas en el 2007 no proceden de una actividad económica que suponga la organización de medios humanos y materiales, es decir, la ordenación de factores de producción sino de la mera titularidad de elementos patrimoniales

Así, la liquidación motiva adecuadamente las razones para elevar el tipo impositivo, de acuerdo con el criterio actual de la Administración Tributaria sobre esta cuestión, criterio que resulta de las consultas vinculantes emanadas de la Dirección General de Tributos antes señaladas y la V0150-10, órgano que tiene atribuida en exclusiva la interpretación administrativa de las normas tributarias estatales. Este criterio coincide con la resolución en unificación de doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 29-01-2009 y que ya tuvo antecedentes en las resoluciones del TEAC de 15-02-2007 y 14-03-2008

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso>>.

En idénticos términos se notifica en fecha 20/01/2012 la resolución de los recursos de reposición relativos a los periodos 2008 y 2009.

Tercero.

Disconforme la entidad XZ S.L. con la resolución de los recursos de reposición indicados, interpone en fecha 16/02/2012 las correspondientes reclamaciones económicas administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, quien resuelve en fecha 22/12/2020 de modo acumulado en virtud de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el siguiente sentido:

<<Por tanto, a la vista de lo anteriormente señalado, no puede entenderse que se desarrolla actividad económica por la reclamante, ni ordenación de medios alguna, sino que ejerció una mera tenencia pasiva de bienes de los que obtuvo los correspondientes beneficios por los que debe tributar al tipo general del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, procede desestimar sus pretensiones, confirmando los acuerdos impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados>>.

Las reclamaciones indicadas fueron promovida ante la Sala de Burgos del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León.

La resolución es notificada a la entidad interesada en fecha 20/01/2021.

Cuarto.

Del expediente económico administrativo, se extraen los siguientes hechos con relevancia en el proceso:

1. En fecha 22/05/2012 la entidad presenta ante el TEAR de Castilla y León un escrito por el que comunica el conflicto planteado por la Diputación Foral de Vizcaya con la AEAT ante la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco, solicitando la paralización del procedimiento económico administrativo.

2. En fecha 25/06/2012 se suspende por el TEAR de Castilla y León la reclamación en curso en base a lo dispuesto en el artículo 66.Dos del Concierto Económico en vigor.

3. En fecha 04/04/2014 se levanta la paralización tras el informe recibido en fecha 03/04/2014 de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco sobre la situación del conflicto por la rectificación del domicilio fiscal de la reclamante, comunicando que el procedimiento estaba pendiente de su admisión a trámite.

4. En fecha 10/06/2014 se notificó a la entidad la Resolución del Tribunal económico administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos de 27/05/2014 por el que se desestiman las alegaciones formuladas.

5. En fecha 10/07/2014 se plantea ante dicha resolución recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central formulando idénticas alegaciones a las planteadas en primera instancia.

6. En fecha 04/05/2015 la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco dicta resolución ejecutiva, indicando que no procede la retroacción del cambio del domicilio de XZ SL pretendida por la Diputación Foral de Vizcaya, contra la que se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, desestimado en sentencia de ...2016.

7. En fecha 01/06/2017 el presente Tribunal Económico Administrativo Central resuelve el recurso de alzada planteado mediante estimación parcial, señalando que el levantamiento de la paralización de la REA 09/246/2012 fue improcedente y, en consecuencia, ha anulado la resolución de esta Sala a la reclamación 09/00198/2012 y ordenando la retroacción de actuaciones al momento anterior al levantamiento de paralización para que esta Sala vuelva a resolver sobre el fondo del asunto.

Quinto.

Disconforme la interesada con la resolución del TEAR de Castilla y León, interpuso en fecha 18/02/2021 recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, alegando de manera sucinta las siguientes cuestiones:

* Primera: Prescripción en sede económico administrativa del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

* Segunda: Que procede la aplicabilidad del régimen previsto para Entidades de Reducida dimensión al entender que la compraventa y el arrendamiento de inmuebles llevado a cabo por la entidad constituye actividad económica.

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 Castilla y León objeto del presentar recurso de alzada dando respuesta a las alegaciones planteadas por el reclamante en el recurso de alzada que nos ocupa.

Tercero.

Considera este Tribunal, que con carácter previo a analizar el fondo del asunto planteado en el presente recurso de alzada y al haber sido alegado por la interesada, procede valorar la posible prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

La entidad, entiende que se ha producido dicha prescripción al entender que el TEAR no ha procedido al levantamiento de la paralización efectuada y que es desde fecha 04/05/2015 cuando la Administración podía haber procedido al levantamiento de la paralización ordenada, no llevando a cabo la misma y dejando transcurrir por ello 4 años desde dicha fecha.

En primer lugar, debemos desvirtuar la alegación planteada por el interesado respecto al desconocimiento del levantamiento de la paralización efectuada por el TEAR de Castilla y León, pues queda constancia en el expediente administrativo que la misma se produce en fecha 04/04/2014 tras la recepción del informe de la Junta Arbitral del Concierto Económico del País Vasco sobre la situación del conflicto por la rectificación del domicilio fiscal de la reclamante, comunicando que el procedimiento estaba pendiente de su admisión a trámite. Por lo tanto, el levantamiento de la paralización por parte del TEAR de Castilla y León se había producido.

En segundo lugar, debemos indicar que el TEAC reconoce la improcedencia de dicho levantamiento de la paralización indicada por el TEAR de Castilla y León en los siguientes términos:

<<En los términos expuestos, y dado que el TEAR de Castilla y León acordó el 4 de abril de 2014 el levantamiento de la paralización de las reclamaciones económico administrativas nºs 09/00198/2012, 09/00199/2012 y 09/00200/2012 correspondientes al Impuesto sobre Sociedades por los periodos 2007, 2008 y 2009 objeto de esta alzada de manera improcedente, señalando como motivo del tal proceder el contenido del citado informe de la Junta Arbitral en la que se comunicaba al TEAR que el procedimiento del conflicto estaba pendiente de su admisión a trámite, considerando este Tribunal Central que dicho motivo no cuenta con soporte jurídico toda vez que, como ya se ha visto, la norma establece que las actuaciones de ambas administraciones deben quedar en suspenso desde la comunicación del planteamiento del conflicto hasta que se produce la resolución del mismo, resolución que tuvo lugar el 4 de mayo de 2015, lo que provoca que el levantamiento de la paralización no sea ajustado a derecho, este Tribunal debe anular el citado acto, y necesariamente también, la resolución desestimatoria de dicha reclamación, sin que ello suponga prejuzgar el fondo de la misma, debiendo retrotraerse las actuaciones al momento inmediatamente anterior al Acuerdo del levantamiento de la paralización de la reclamación económica administrativa para que, con posterioridad, el TEAR dicte la resolución que proceda en la misma.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada nº RG 4372/14 interpuesto por la entidad XZ SL. ACUERDA: ESTIMAR en PARTE el presente recurso de alzada, anulando la resolución del Tribunal Regional impugnada, debiendo procederse según lo señalado en el último Fundamento de Derecho>>.

La regulación sobre la prescripción se recoge en los artículos 66 y siguientes, reconociendo los actos interruptivos de la prescripción del derecho a liquidar los previstos en el artículo 68.1:

<<Artículo 66. *Plazos de prescripción.*

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Artículo 68. *Interrupción de los plazos de prescripción.*

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria>>.

Por ello en base a la normativa básica de la prescripción y a la cronología de los hechos descrita en el proceso, el último acto interruptivo de la prescripción se produce en fecha 01/06/2017, con la resolución dictada por parte del presente TEAC y notificada días después, por lo que la Administración no ha superado el plazo de prescripción del derecho a liquidar la correspondiente deuda tributaria.

Además con posterioridad se dicta de nueva resolución por parte del TEAR de Castilla y León y el interesado interpone el presente recurso de alzada, siendo ambos actos interruptivos de la prescripción, por lo que debemos desestimar las alegaciones del interesado en estos términos.

La paralización y el levantamiento posterior por parte del TEAR de Castilla y León se habían producido, del mismo modo que la anulación del mismo por parte de este Tribunal, ordenando la retroacción de las actuaciones.

Cuarto.

En relación al fondo del asunto planteado lo primero que hay que plantearse es la competencia o no, a la fecha en que se dictó la liquidación que nos ocupa, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT para comprobar y regularizar Regímenes Especiales.

Y acerca de esta cuestión se ha pronunciado ya este Tribunal Central en su resolución de 04-10-2022 (RG 5963/21) en los términos siguientes:

<<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, es 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 a que 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 Cartilla 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)"»

(...)

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 trascrita),
- 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").

(...)

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.

(...)

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 (...) 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>>.

Aplicando el criterio expuesto al caso que nos ocupa, y teniendo en cuenta que lo regularizado es una figura nuclear del régimen especial (el tipo impositivo) no cabrá sino afirmar la incompetencia del órgano gestor para dictar la liquidación objeto último del recurso que nos ocupa.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas