

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de marzo de 2023

RECURSO: 00-09093-2022

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 31 de marzo de 2022, recaída en la reclamación nº 41/05385/2021, interpuesta frente a

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO:** De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de Andalucía inició un procedimiento de comprobación limitada con el obligado tributario referente al Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado), correspondientes al periodo 06 del ejercicio 2020, mediante la notificación del requerimiento de fecha 7-04-2021, en el que se solicitaba que aportara la factura ...41, de fecha 25-06-2020 -de adquisición de un vehículo por importe de 72.209,43 euros y cuota de IVA de 15.077,79 euros-, recibida por la entidad XX SL (entidad dependiente del grupo) de AA SLU, así como contrato del seguro del vehículo incluidas las condiciones particulares, la acreditación de quién era el conductor habitual, y cualquier otra prueba documental que consideraran oportuna para justificar el grado de afectación del vehículo a la actividad.

La comunicación de la UGGE señalaba que "*El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados o, en su caso, comprobados. En concreto: Comprobar que las facturas requeridas cumplen los requisitos legales y formales previstos en la normativa vigente, así como su deducibilidad.*" Dichas facturas a comprobar eran las de la adquisición del vehículo turismo.

2. Con fecha 7-06-2021, se notificó al interesado la propuesta de liquidación provisional y el trámite de alegaciones. En la propuesta de liquidación, la UGGE, tras revisar la documentación aportada, estimó que no procedía la deducción de las cuotas soportadas correspondientes a la adquisición del vehículo marca BMW ..., matrícula ..., por importe de 15.077,79 euros.

3. Con fecha 23-06-2021, se dictó al obligado tributario liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial de grupo de entidades, modelo agregado) correspondiente al periodo 06 del ejercicio 2020, con una deuda a ingresar de 15.585,24 euros . La liquidación provisional del

modelo 353 incluye incidencias en el resultado individual (modelo 322) de la entidad dependiente XX, S.L.

La regularización contenida en el acuerdo de liquidación se refería exclusivamente a la no admisión de la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de un vehículo turismo, al no quedar acreditada la afectación a la actividad empresarial y al haber quedado constancia de que el vehículo se aseguró para el uso particular de D. Yp. En concreto, el acuerdo de liquidación decía:

*"De acuerdo con el artículo 93.4 de la Ley 37/92 del IVA, el obligado tributario debe acreditar que la adquisición del turismo ha sido efectuada con la intención de utilizarlo de forma efectiva en la realización de su actividad económica. El contribuyente no aporta ninguna justificación de esta afectación, por lo que una cosa es que la mercantil precise de un vehículo para desarrollar su actividad económica, y por tal circunstancia la Ley presume una afectación del 50 por ciento (art. 95 de la Ley 37/92), y otra, que no se haya acreditado siquiera esa afectación. Dicha presunción (50 por ciento) resulta aplicable si se acredita la afectación a la actividad empresarial, siempre que no se acredite un grado de afectación superior.*

*Debe señalarse que, en aplicación del art. 105 de la Ley 58/2003 General Tributaria, corresponde a la mercantil probar el hecho en el que fundar el derecho de la deducción, en el presente caso, probar la utilización efectiva y la afectación del turismo a su actividad empresarial para que se pueda practicar la deducción que se pretende.*

*No se aporta ninguna prueba de la afectación directa y exclusiva a su actividad, como establece el artículo 95. Uno de la Ley 37/1992, si quiera parcial. Que la presunción legal de la afectación del vehículo, como establece la norma en el artículo 95. Tres.2ª, requiere, en todo caso, una prueba de la existencia de la afectación, y así lo establece el artículo 93.4 de la Ley 37/92 del IVA, según el que «No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades».*

*Los listados internos de la empresa acerca del número de kilómetros realizados mensualmente en supuestos desplazamientos relacionados con la actividad desarrollada no van acompañado de ninguna otra documentación que sustente la realidad de esos desplazamientos.*

*En consecuencia, al no quedar acreditada la afectación a la actividad empresarial, y quedando constancia de que el vehículo se asegura para uso particular de **D. Yp** (en la póliza del seguro aparece reflejado como **uso del vehículo "particular propio"**, zona de circulación habitual Almería, ..., urbano y garaje la vía pública), tampoco resulta acreditado el requisito de deducción establecido en el art. 95 Uno de la Ley 37/92 del IVA, por todo lo expuesto procede minorar la cuota de IVA soportado en 15.077,79 euros."*

**SEGUNDO:** Disconforme con el anterior acuerdo de liquidación, el obligado tributario presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante TEAR) con fecha 23-07-2021. El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el día 31 de marzo de 2022, manifestando lo que sigue:

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

*En el acuerdo impugnado se señala lo siguiente:*

*"Concepto tributario: Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado)"*

*Debemos analizar lo dispuesto en las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 (recursos 5270/2019 y 3688/2019) sobre la competencia inspectora en la comprobación de regímenes especiales, a la vista de lo dispuesto en el artículo 141 e) de la Ley General Tributaria.*

*Pues bien, el artículo 117 de la Ley General Tributaria establece "1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a : ...c) el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento".*

*El artículo 141 de la Ley General Tributaria, por su parte, establece: "1. 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".*

*En la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 120. Normas generales, señala: " Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:*

*1.º Régimen simplificado.*

*2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

*3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*

*4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.*

*5.º Régimen especial de las agencias de viajes.*

*6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.*

*7.º Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.*

*8.º Régimen especial del grupo de entidades.*

*9.º Régimen especial del criterio de caja."*

*Por tanto, el régimen especial de grupo de entidades de IVA es un régimen especial y la comprobación de lo declarado en este régimen especial es competencia de la Inspección de los Tributos.*

*La Sentencia de 23 de marzo de 2021 (recurso 5270/2019) señala que:*

*" 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..."*

*Este vicio de incompetencia de la oficina gestora determina la anulación de lo actuado.*

*En consecuencia, apreciamos incompetencia de la oficina gestora por lo que anulamos el acuerdo impugnado.>>*

**TERCERO:** El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el 18 de mayo de 2022, con entrada en este Tribunal Central el

3 de noviembre de 2022, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

*<<PRIMERO. - La cuestión por la que se interpone el recurso de alzada extraordinaria se centra en determinar si, en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria puede regularizar el IVA de un sujeto pasivo acogido al régimen especial de grupos de entidades en relación con ajustes que no suponen la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales ni incidan en ninguna de las normas específicas del régimen especial, o si dicha comprobación se encuentra excluida en todo caso por los artículos 117.1.c) y 141.e) de la LGT.*

*SEGUNDO. - La Resolución del TEAR anula el acuerdo de liquidación por considerar incompetente a la oficina gestora, al entender que las SSTS de 23-03-2021 (rec. 3688/2019 y rec. 5270/2019) impiden que por medio de un procedimiento distinto del inspector se pueda comprobar cualquier aspecto tributario a un obligado tributario sujeto al régimen especial de grupos de entidades.*

*Pero, a nuestro entender, la argumentación del TEAR es errónea, al extender las conclusiones de las SSTS de 23-03-2021 más allá de lo que se refiere su doctrina.*

*Lo que impide la citada doctrina del TS, interpretando el artículo 141.e) de la LGT, es que por un procedimiento distinto del inspector se pueda proceder a "la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos ...; para la aplicación de regímenes tributarios especiales". Pero, ello no impide que en un procedimiento distinto del inspector se puedan comprobar otros aspectos distintos al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial.*

*En este caso, la regularización efectuada por la UGGE no ha supuesto la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de régimen especial de grupo de entidades, ni se fundamenta en ninguna de las normas específicas de dicho régimen tributario especial, recogidas en el Capítulo IX (artículos 163 quinquies a 163 nonies) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). De hecho, la fundamentación de la regularización se ha basado exclusivamente en normas generales del impuesto, que resultan aplicables a todos los sujetos pasivos del impuesto. En concreto, la regularización efectuada se ha fundamentado el artículo 95.tres de la LIVA, contenido dentro de las normas del régimen general del IVA.*

*Por ello, conviene pasar a analizar con más detalle lo que establecen las SSTS de 23-03-2021 con base en el artículo 141.e) de la LGT.*

*TERCERO. - Las citadas Sentencias del TS de 23 de marzo de 2021 (rec. 3688/2019 y rec. 5270/2019) han fallado que no había lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración frente a las sentencias del TSJ de Castilla y León (sede en Valladolid) de 28-02-2019 y de 21-02-2019, respectivamente. Ambos casos se refieren a unas liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 del Colegio Profesional (entidad parcialmente exenta) llevadas a cabo a través de un procedimiento de comprobación limitada.*

*Los Autos de admisión del TS de 21-11-2019 y 14-02-2020 señalaron que la cuestión en la que se apreciaba la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia era la siguiente (el subrayado es nuestro):*

*"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".

Como norma jurídica infringida se considera el art. 141.e) de la LGT, que dispone que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de ciertas funciones administrativas dirigidas a (el subrayado es nuestro): "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".

En su Fundamento de Derecho tercero, estas Sentencias indican que el criterio interpretativo correcto es el que (el subrayado es nuestro) "reconoce la existencia de una reserva legal de procedimiento, en el artículo 141.e) LGT, respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, sin que esa previsión venga acompañada de excepción, salvedad o distinción alguna".

Y las Sentencias fijan la siguiente doctrina (el subrayado es nuestro):

"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.

A ello debe añadirse que, conforme a la muy reiterada doctrina de esta Sala Tercera, precisamente acuñada en relación con la aplicación indebida del procedimiento de comprobación limitada, la selección por la Administración, para el ejercicio de sus facultades, de un procedimiento distinto al legalmente debido, conduce a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos -en este caso de liquidación- que les pongan fin, por razón de lo estatuido en el artículo 217.1.e) de la LGT, en relación con sus concordantes de la legislación administrativa general."

Por consiguiente, las citadas sentencias establecen una limitación respecto de las competencias para comprobar los regímenes tributarios especiales por parte de los órganos de Gestión tributaria. Pero tanto el artículo 141.e) de la LGT como las citadas SSTs circunscriben esta reserva legal de procedimiento a "la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos ...; para la aplicación de regímenes tributarios especiales".

Los antecedentes de la sentencia dictada en el recurso de casación 3688/2918 pueden ser útiles para determinar el alcance de las dos sentencias del TS dictadas sobre la cuestión.

- La Dependencia Regional de Gestión de Castilla y León inicia un procedimiento de comprobación limitada mediante un requerimiento en el que se hace constar que el procedimiento tiene por objeto la "aplicación del régimen de entidades parcialmente exentas" (junto con la rectificación o modificación, en su caso, del tipo impositivo).

- El obligado tributario es un Colegio Profesional, entidad parcialmente exenta del IS.

- En el curso del procedimiento se discute si determinados ingresos estaban o no exentos, por no formar parte del objeto propio del Colegio Profesional, alegando éste que todos sus ingresos estaban afectos a la actividad colegial. Por tanto, en el objeto del procedimiento y en la propia liquidación provisional estaba comprendida la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de entidades parcialmente exentas, entendido como el cumplimiento de los requisitos para la exención de determinadas rentas. La regularización efectuada no se fundamentaba en las normas generales del impuesto, sino en la regulación específica de las exenciones que constituyen la esencia del régimen de entidades parcialmente exentas.

- La reclamación económico-administrativa fue desestimada con fundamento en la competencia de los órganos de gestión para tramitar y resolver procedimientos de comprobación limitada, cuyos límites vienen dados por las actuaciones que en ellos puede realizar la Administración tributaria conforme al art. 136.2 LGT.

- En el escrito de demanda se alegó que el derecho a fiscalizar la aplicación del régimen especial de las entidades parcialmente exentas estaba encomendado de forma privativa a los órganos de inspección.

- La sentencia del TSJ de Castilla y León al fundar la estimación de la demanda, señala que el conjunto de normas que enumera se desprende que incumbía a la Inspección el conjunto de actuaciones correspondientes a la aplicación de regímenes tributarios especiales: "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. Si la competencia correspondía a la Inspección, no pertenecía a la Gestión".

El Fundamento de Derecho Primero de la sentencia del TS 412/2021, de 23 de marzo, centra la cuestión de orden jurídico interpretativo suscitada en el litigio de instancia en la interpretación del artículo 141.e) LGT a fin de dilucidar, si 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.

Por tanto, se trataba de determinar si, en virtud de una interpretación sistemática de los arts. 136.2 LGT (actuaciones que pueden realizarse en los procedimientos de comprobación limitada) y 141 LGT (funciones de la inspección tributaria), los órganos de gestión tributaria pueden seguir procedimientos de comprobación limitada dirigidos a comprobar la aplicación de regímenes tributarios especiales, siempre que se valgan únicamente de los datos, antecedentes, registros y documentos a los que se refiere el art. 136.2; o si, por el contrario, el art. 141 atribuye una competencia exclusiva a los órganos de inspección para comprobar la aplicación de un régimen especial, con independencia de los medios de comprobación de los que se valga la Administración en un procedimiento concreto.

El Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del TS afirma que "el criterio interpretativo correcto y adecuado es el que ofrece la Sala juzgadora, en tanto reconoce la existencia de una reserva legal de procedimiento, en el artículo 141.e) LGT, respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, sin que esa previsión venga acompañada de

*excepción, salvedad o distinción alguna". Se afirma también que esa previsión normativa se defiere incondicionalmente a "la aplicación de la comprobación de los requisitos sustantivos previstos para los muy numerosos regímenes especiales a la inspección".*

*Y la sentencia acaba fijando la siguiente doctrina: "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."*

*Por consiguiente, la norma en la que se fundamentan las sentencias (art. 141.e de la LGT) se refiere a la comprobación del "cumplimiento de los requisitos exigidos para ...; la aplicación de los regímenes tributarios especiales"; los fundamentos de Derecho considerados por las sentencias se basan en la existencia de una reserva legal de procedimiento respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del "cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales"; y la doctrina que fijan las sentencias establecen que las actuaciones que se sigan para comprobar el "cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales" corresponde a los órganos de Inspección.*

*Luego, las citadas SSTs no afirman la competencia exclusiva de los órganos de Inspección para comprobar cualquier aspecto de un obligado tributario sujetas a un régimen especial, sino solo para comprobar la aplicación de los requisitos sustantivos previstos para esos regímenes tributarios especiales.*

*CUARTO. - Como se acaba de indicar, ni el artículo 141.e) de la LGT ni las citadas sentencias establecen que cualquier comprobación realizada por los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria referente a una persona o entidad sujeta a un régimen tributario especial deban efectuarse necesariamente por los órganos de Inspección. Lo que establecen es que existe una reserva legal para la Inspección en relación con la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales.*

*Cuando el alcance y objeto del procedimiento se refiere a la comprobación de la procedencia o improcedencia de la aplicación de un régimen tributario especial - que debe realizarse mediante el mediante la comprobación de si se cumplen o no los requisitos exigidos para la aplicación de ese régimen especial-, la competencia es exclusiva de la Inspección por medio del procedimiento inspector.*

*Ahora bien, cuando el objeto y alcance de la comprobación administrativa no se refiere a la procedencia o improcedencia de la aplicación del régimen tributario especial, sino que se analizan determinados ingresos, gastos, cuotas, deducciones, etc., de acuerdo con las reglas generales del impuesto y manteniendo la aplicación del régimen tributario especial, esas actuaciones podrían ser realizada por los órganos y procedimientos de gestión, en uso de las concretas facultades que tienen establecidas en función del procedimiento utilizado, al no encontrarse vedadas por lo dispuesto en el art. 141.e) de la LGT.*

*Así, por ejemplo, la comprobación de que un concreto gasto no es deducible (por no estar afecto a la actividad, por carecer de justificación documental, por corresponder a otro ejercicio distinto, etc.) es una comprobación que carece de especialidad respecto del régimen general del Impuesto correspondiente, y que, en cualquier caso, no afecta en nada a la aplicación del régimen especial.*

*Por lo tanto, para que jueguen las limitaciones competenciales fijadas por el art. 141.e) LGT y las mencionadas sentencias del TS entendemos que deben*

concurrir dos requisitos: a) un requisito subjetivo, que el obligado tributario esté acogido a un régimen tributario especial, y b) un requisito objetivo, que la comprobación se refiera al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales.

Lo anterior, que entendemos se ajusta a la interpretación gramatical del artículo 141.e) de la LGT efectuada por las Sentencias del TS de 23-03-2021, también se ajusta a una interpretación sistemática y teleológica de la norma.

La interpretación sistemática de los artículos 115, 117, 136.1 y 2, y 141.e) de la LGT permiten concluir que los órganos con competencia de gestión, tienen competencia para la comprobación de los regímenes especiales que no supongan comprobar la procedencia o improcedencia de la aplicación del régimen tributario especial, y se respeten las limitaciones de facultades del procedimiento correspondiente (exclusión del examen de la contabilidad mercantil, exclusión de la comprobación de los movimientos financieros, etc.). Tanto el concepto de comprobación recogido en el artículo 115 LGT como el ámbito de actuación del procedimiento de comprobación limitada son lo suficientemente amplios como para permitir la comprobación de aspectos concretos de los regímenes tributarios especiales, distintos a la procedencia o no de la aplicación del régimen en sí mismo.

Por otra parte, entendemos que la interpretación anterior se ajusta también a la finalidad de la normativa tributaria y al contenido de las sentencias del TS de 23 de marzo de 2021. Conviene advertir que la organización de competencias entre Inspección y Gestión tributaria tiene como finalidad fundamental otorgar a la comprobación administrativa la flexibilidad, racionalidad y eficiencia necesarias para una adecuada lucha contra el incumplimiento y el fraude tributario. A esto efectos, la mayor parte de las funciones comprobadoras de los órganos de Gestión e Inspección son compartidas y no excluyentes. Sirva de ejemplo, entre otros muchos, las funciones a que se refiere el artículo 141.b) de la LGT, que dispone que la inspección tributaria consiste, entre otros, en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: "b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios". Esta labor se realiza tanto por Gestión como Inspección, con procedimientos de comprobación limitada o de inspección. Lo que diferencia uno y otro es el alcance de los medios de que dispone la oficina actuaria y con ello, la posibilidad de que sólo las liquidaciones de inspección puedan presentar carácter definitivo. De esta forma, aunque las áreas de Inspección y Gestión tributaria tienen múltiples funciones y competencias compartidas, las actuaciones gestoras se centran en actuaciones más próximas en el tiempo y de carácter masivo, que requieren una menor intensidad y menores facultades administrativas, mientras que las actuaciones inspectoras se caracterizan por ser más dilatadas en el tiempo, y son más exhaustivas e individualizadas, y requerir la totalidad de facultades disponibles por la administración tributaria.

Por ello, el pretender que cualquier regularización que afecte a un obligado tributario acogido a un régimen tributario especial tuviera que ser efectuada necesariamente por un procedimiento de Inspección, no solo no se ajusta a la literalidad del artículo 141.e) de la LGT, sino que iría en contra de la distribución de competencias que pretendía el legislador para garantizar un adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por ello, entendemos que una interpretación que pretendiera que toda actuación de la Administración tributaria con un obligado tributario acogido a un régimen tributario tuviera que producirse a través de un procedimiento inspector no se ajustaría a lo pretendido por el legislador y, además, resultaría ineficiente.

La pérdida o modificación del régimen tributario, o la aplicación o no de las reglas especiales del régimen tributario especial, pueden implicar una regularización particularmente compleja y delicada, que no puede efectuarse por medio de un procedimiento de comprobación limitada, dado que ese tipo de regularizaciones no se refiere tanto al ajuste derivado de una norma concreta, sino de todo el conjunto normativo que supone el régimen tributario especial, lo que afecta a la

*totalidad de la autoliquidación y puede llegar a requerir el examen de la documentación contable del obligado tributario. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 julio 2014 (rec. 385/2011, JUR 2014\193258) indicaba que no resulta procedente modificar el régimen de tributación aplicable para aplicar uno distinto por medio del procedimiento de comprobación limitada, pues la modificación del régimen tributario exige la total comprobación de la situación contable del sujeto pasivo. De acuerdo con esto, la limitación de las comprobaciones a los órganos de inspección solo se justificaría en caso de modificación del fiscal aplicable, no en los casos en los que la regularización se limita a operaciones concretas reguladas por las normas comunes del impuesto.*

*En conclusión, entendemos que la interpretación de las Sentencias del TS de 23-03-2021 es que corresponde en exclusiva al procedimiento inspector la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales, de las cuales se puede derivar la exclusión, pérdida o modificación del régimen aplicable o de las especialidades del mismo. No obstante, las actuaciones que no supongan la comprobación de los requisitos para la aplicación del régimen especial, como pueden ser la comprobación de determinados ingresos, gastos, cuotas, deducciones, etc., de acuerdo con las reglas generales del impuesto y manteniendo la aplicación del régimen tributario especial, constituyen competencias compartidas entre las áreas de Gestión e Inspección, que pueden realizarse en uso de las facultades fijadas en los procedimientos que correspondan.*

*En este caso concreto, el alcance del procedimiento de comprobación limitada se circunscribía a la comprobación la factura ...41, de fecha 25-06-2020, referente a la adquisición de un vehículo de turismo, para comprobar su afectación a la actividad. Claramente dicha comprobación no se refiere al cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales de grupo de entidades, ni a ninguna de las normas propias y específicas de dicho régimen especial. Dicha comprobación y regularización se fundamenta en las normas comunes del IVA sobre los requisitos generales de deducción del impuesto (artículos 95.tres de la LIVA), así como a las normas generales sobre la carga de la prueba (artículo 105.1 de la LGT). La comprobación de la afectación de un vehículo a la actividad económica no presenta ninguna peculiaridad por la circunstancia de que el obligado tributario esté integrado en un grupo de entidades, dado que la regulación por la que se rige esta materia es la normativa común del impuesto, sin ninguna especialidad.*

*En resumen, entendemos que ni el artículo 141.e) de la LGT ni las citadas SSTS afirman la competencia exclusiva de los órganos de Inspección para comprobar cualquier aspecto de un obligado tributario sujetas a un régimen especial, sino solo para comprobar la aplicación de los requisitos sustantivos previstos para ellos. Por ello, consideramos que la Resolución del TEAR de Andalucía resulta errónea al extender el criterio del TS más allá de lo que se refiere la doctrina del Alto Tribunal.*

**QUINTO.** - *Consideramos que el criterio establecido por la Resolución del TEAR de Andalucía de 31 de marzo de 2022 (procedimiento 41-05385-2021) resulta gravemente dañosa y errónea.*

*Como ya se ha señalado, entendemos que la interpretación que efectúa la Resolución del TEAR es errónea, ya que supone extender la reserva legal específica a favor del procedimiento inspector para la comprobación de los regímenes tributarios especiales más allá de lo que establecen el artículo 141.e) de la LGT y las SSTS de 23-03-2021 (rec. 3688/2019 y rec. 5270/2019). En vez de considerar que dicha reserva legal se circunscribe a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales, como se deduce de la dicción del artículo 141.e) de la LGT y de la doctrina sentada por las SSTS, lo extiende a cualquier comprobación efectuada sobre un obligado tributario sometido a un régimen especial, aun cuando el objeto de la regularización se refiera a normas comunes del impuesto que no tengan ninguna relación con el régimen tributario especial.*

Además, el criterio contenido en la Resolución del TEAR resulta gravemente dañoso, dado que impide que los órganos de Gestión tributaria puedan desarrollar sus funciones de verificación y comprobación respecto de materias en las que no existe realmente ninguna reserva legal de procedimiento. Como se indicó anteriormente ello afecta a la distribución de competencias que pretendía el legislador para garantizar un adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Además, resultaría discriminatorio que para la comprobación de aspectos cuya normativa es la misma y sin ninguna especialidad, algunos contribuyentes solo pudieran ser objeto del procedimiento inspector, y no también de los procedimientos gestores y, con ello, tuvieran una menor probabilidad de ser objeto de comprobación de sus incumplimientos de esas normas comunes.

Termina el Director recurrente solicitando que se establezca por parte de este Tribunal Económico-Administrativo Central como criterio administrativo que,

*"Cuando el objeto y alcance de la comprobación administrativa de un obligado tributario acogido a un régimen tributario especial no se refiere a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial, y la regularización no se fundamente en las normas específicas del mismo, sino en las reglas comunes del impuesto, su comprobación podrá efectuarse también por medio de los procedimientos gestores".>>*

**CUARTO:** El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO:** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

**SEGUNDO:** Sobre la competencia de los órganos de gestión tributaria para la comprobación de regímenes especiales en un supuesto relativo a Régimen de entidades parcialmente exentas, capítulo XIV, Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de Pleno dictada en 4 de octubre de 2022 (RG 5963-2021) en los términos siguientes:

*<<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:

| “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 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 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)""

(...)

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").

(...)

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 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. >>

Por tanto, de acuerdo con esta resolución, 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 llevadas 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, aunque la sociedad objeto de comprobación tribute en régimen especial, a criterio de este TEAC, puedan ser realizadas por los órganos de gestión tributaria.

Este criterio ha sido reiterado por este Tribunal Central en resolución de 19 de diciembre de 2022 RG 1242-2021 en un supuesto relativo el régimen tributario especial de empresas de reducida dimensión del Capítulo XII, título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Regundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, a la vista del artículo 141.e) LGT y teniendo en cuenta que las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021 (rec. 3688/2019 y rec. 5270/2019) señalan que existe una "reserva legal de procedimiento tributario respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales" , precisando que su doctrina no se limita al régimen de entidades parcialmente exentas, sino que esta reserva legal afecta a los distintos regímenes tributarios especiales, este Tribunal Central considera que el criterio de las citadas resoluciones es de aplicación a todos los regímenes tributarios especiales, como los regulados en la normativa propia de cada tributo, y por ello al régimen especial de grupo de entidades (arts. 163 quinquies a 163 nonies LIVA) al que estaba acogido el sujeto pasivo en el supuesto objeto de la resolución del TEAR impugnada por el Director.

En este sentido, este Tribunal Central en resolución de 23 de febrero de 2023 (RG 552-2021 y acumulada), en relación con un procedimiento de comprobación limitada relativo al régimen especial de atribución de rentas del artículo 86 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), ubicado dentro del Título X "Regímenes Especiales", ha aplicado el criterio de las citadas resoluciones de 04-10-2022 (RG 00-05963-2021) y 19-12-2022 RG 00-01242-2021, concluyendo:

<<En consecuencia de lo anterior, este TEAC entiende que los órganos de gestión actuaron dentro de su competencia, pues no estaban comprobando ningún elemento diferencial o propio del régimen especial, sino la aplicación de las normas generales del impuesto, como consecuencia de la remisión que hace el citado artículo 89 de la LIRPF, para la determinación de la renta a atribuir a los partícipes de la comunidad de bienes.

*Tal es así que, en lo que se refiere a las cuestiones de fondo, tanto la motivación del acuerdo de liquidación como las alegaciones de la interesada, se centran en la aplicación del artículo 23.1 b) de la LIRPF, referido a la deducibilidad de las amortizaciones, que, como se ha dicho antes, se trata normas generales del impuesto.*

*(...)*

*Por todo lo anterior, se desestima la alegación sobre la incompetencia del órgano gestor para dictar las liquidaciones impugnadas en el presente recurso.>>*

Por todo ello, debe estimarse el presente recurso de alzada y reputarse errónea la resolución del TEAR por cuanto, como señala el Director, extiende improcedentemente la reserva legal del artículo 141.e) LGT a cualquier comprobación efectuada sobre un obligado tributario sometido a un régimen especial, aun cuando el objeto de la regularización se refiera a normas comunes del impuesto que no tengan ninguna relación con el régimen tributario especial, como era el caso.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda: ESTIMARLO y fijar el siguiente criterio:

"Cuando el objeto y alcance de la comprobación administrativa de un obligado tributario acogido a un régimen tributario especial no se refiere a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial, y la regularización no se fundamente en las normas específicas del mismo, sino en las reglas comunes del impuesto, su comprobación podrá efectuarse también por medio de los procedimientos gestores".