



Roj: **STS 1206/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1206**

Id Cendoj: **28079130022021100142**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/03/2021**

Nº de Recurso: **3688/2019**

Nº de Resolución: **412/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 752/2019,**  
**ATS 12708/2019,**  
**STS 1206/2021**

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 412/2021**

Fecha de sentencia: 23/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3688/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3688/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección Segunda

#### **Sentencia núm. 412/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3688/2019**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 299/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso nº 117/2018. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Alicia Pérez García, en nombre y representación del **COLEGIO OFICIAL DE PERITOS E INGENIEROS TÉCNICOS INDUSTRIALES DE VALLADOLID**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 28 de febrero de 2019, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Que estimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Alicia Pérez García, en la representación procesal que tiene acreditada en autos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta y uno de octubre de dos mil diecisiete, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. 47/289/2016, referida a la declaración del Impuesto de Sociedades del año dos mil seis, la cual, como las actuaciones de las que trae causa, declaramos radicalmente nulas, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico debiendo procederse a la devolución de la deuda ingresada con abono de los intereses que legalmente procedan. Se imponen las costas procesales a la parte demandada [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la Administración del Estado, presentó escrito de 25 de abril de 2019, de preparación de recurso de casación, contra la sentencia dictada, en tanto le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 115, 117, 136 y 141, en relación con el artículo 12.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de mayo de 2019, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El abogado del Estado, recurrente, ha comparecido el 18 de junio de 2019; y el Colegio Oficial de Ingenieros Técnicos Industriales de Valladolid, recurrida, lo ha hecho el 10 de julio de 2019, ambos dentro del plazo de 30 días que ordena el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

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. La Administración General del Estado y, en su representación propia, el abogado del Estado, interpuso recurso de casación en escrito de 20 de enero de 2020, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando en el suplico, de este Tribunal, que "[...] dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y previa interpretación de los artículos 115, 117, 136 y 141.e) en relación con el artículo 12.1 de la LGT/2003, en la forma propuesta en el apartado 3 de este escrito, dicte fallo por el que se estime el recurso de casación con la consiguiente anulación de la sentencia de instancia, desestimando, por tanto, el recurso del obligado contra la resolución del TEARCL y confirmando la liquidación recurrida [...]".

#### **CUARTO.- Oposición del recurso de casación.**

El Colegio Oficial de Peritos e Ingenieros Técnicos Industriales de Valladolid, recurrido en el recurso de casación, formuló oposición el 11 de marzo de 2020, en el que solicita, literalmente: "[...] tenga a bien dictar, en su día, Sentencia por la que, desestimando dicho Recurso por su errónea interpretación de las normas tributarias aplicables al caso, y consiguiente ausencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, confirme en todos sus términos la Sentencia de 28 de febrero de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sede de Valladolid, en el Procedimiento Ordinario núm. 117/2018; con imposición de COSTAS a la recurrente. [...]".

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 9 de marzo de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia aquí impugnada, pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional con sede en Valladolid, realiza una exégesis correcta acerca del alcance de las facultades de comprobación en relación con la fiscalidad de las denominadas entidades parcialmente exentas -entre otras, los colegios profesionales-, en los términos en que éstas 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).

En otras palabras, la cuestión de orden jurídico interpretativo suscitada en el litigio de instancia versa sobre la interpretación del artículo 141.e) LGT, en relación con los demás que se mencionan entre los que la Administración reputa vulneradas en la sentencia, a fin de dilucidar, como nos propone el auto de admisión, 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.

#### **SEGUNDO.- Consideraciones jurídicas.**

1. Se trata, en el asunto de instancia de que dimana este recurso de casación, de una regularización del impuesto sobre sociedades llevada a cabo a través de un procedimiento de comprobación limitada -inserto dentro de la categoría más amplia de los procedimientos de gestión-, seguido frente al colegio profesional mencionado, que aquí es parte recurrida. Tal colegio, en su condición de tal, está sometido a un régimen fiscal especial, en el impuesto sobre sociedades, como entidad parcialmente exenta -art. 9.3 TRLIS 2004, que enumera cuáles son estas entidades, incluyendo, entre otras muchas, los colegios profesionales- en relación con los artículos 120 y ss. del propio TRLIS, que regula en el Capítulo XV del Título VII, este régimen especial.

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-, en los siguientes términos (el subrayado es de esta sentencia):

"Artículo 141. La inspección tributaria.

La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

- a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.
- b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.
- c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.
- d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.
- 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.
- f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.
- g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.
- i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.
- j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.
- k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes".

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).

4. El primero de los preceptos citados, el artículo 47 TRLIS, dentro del Capítulo I del Título VII, sobre regímenes tributarios especiales en particular, establece:

"Artículo 47. Definición.

1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.
2. Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en este título".

5. El auto de admisión del presente recurso de casación, a la vista de la cuestión dilucidada en la sentencia impugnada, resume la posición sostenida por la Administración recurrente, base de su recurso:

" 3. La Administración recurrente sostiene, en síntesis, que de una interpretación sistemática de los preceptos citados no puede seguirse que los órganos de gestión no puedan regularizar a sujetos pasivos con un régimen especial de tributación. Añade el abogado del Estado que "la diferencia entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica únicamente en los medios que en ella puede utilizar uno u otro órgano, de modo que solo cuando el órgano gestor precise, para regularizar, utilizar alguno de los medios que le está vedado, existirá un vicio de incompetencia. Por razones subjetivas (por razón del sujeto pasivo y su régimen de tributación) no se distribuyen las competencias entre Inspección y Gestión Tributaria" (sic)".





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):

*"[...] III.- El segundo de los motivos de impugnación que articula la parte ahora actora frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León y las actuaciones de las que la misma trae causa, se asienta en argumentar la falta de competencia del órgano gestor que dio lugar a la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del año dos mil siete y que le fue girado, al considerar, resumidamente, que ello no estaba comprendido dentro de las facultades que la Ley General Tributaria otorga al Departamento de Gestión, sino que, tanto por el objeto de lo llevado a cabo, como por la naturaleza del obligado tributario, debió actuarse por medio de la Inspección Tributaria, a quien el ordenamiento jurídico confiere unas competencias y unas facultades más amplias que las que se establecen en favor del Departamento de Gestión, mucho más limitadas y concisas. Alegación a la que se opone la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, al entender que las competencias se otorgan a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que las desarrolladas por el Departamento de Gestión en el presente supuesto son acordes a las previsiones del ordenamiento vigente, de acuerdo con el concepto amplio que esta Sala viene dando a tales materias en situaciones semejantes.*

*En lo que a esta cuestión se refiere, asiste la razón a la Abogacía del Estado en cuanto al criterio amplio que este Tribunal viene dando a las facultades del Departamento de Gestión al interpretar los artículos 136 y concordantes de la Ley General Tributaria, en aras a un debido cumplimiento de las funciones que la ley confiere a dicho tipo de órganos que lo integran. Que ello sea así, en línea de principio, no significa, que lo sea por principio, es decir, una línea interpretativa amplia, no supone desbordar los concretos límites que establece el legislador cuando atribuye las competencias entre los distintos Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pues, en otro caso, estaría de más que los representantes del pueblo español en las Cortes se molestasen en establecer unas delimitaciones concretas que nunca tendrían operatividad; debiendo recordarse el principio de vinculación de los jueces y tribunales a la Ley que predican el artículo 117.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, y el artículo 1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. De ahí que, en cada caso, y partiendo de un criterio como el antedicho, deba considerarse si quien ha actuado en el caso concreto, lo ha hecho dentro de sus competencias o las ha desbordado y la trascendencia de ello.*

*En lo que toca al presente caso y partiendo de cuanto se deja dicho, así como de las mayores facultades que el legislador confiere a la Inspección frente al Departamento de Gestión, aunque integrados ambos dentro de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la parte demandante argumenta que la Gestión Tributaria no estaba facultada para llevar a cabo la liquidación que giró al corresponder hacerlo a la Inspección en atención a la naturaleza del obligado tributario, el Colegio Oficial de Peritos e Ingenieros Técnicos Industriales de Valladolid, pues al mismo le es aplicable el régimen de entidades parcialmente exentas y ello conlleva su adscripción a la Inspección y no a la Gestión Tributaria en las liquidaciones referidas al Impuesto sobre Sociedades.*

*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 incluso 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 racione 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. Si la competencia correspondía a la Inspección, no pertenecía a la Gestión. Y,*



como consecuencia lógica de ello y del tenor de los artículos 217.1.b) de la Ley General Tributaria y 62.1.b) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -actualmente 47.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -, se está ante un supuesto de nulidad radical o absoluta, al haberse llevado a cabo las actuaciones tributarias enjuiciadas en este proceso en una materia por la Oficina de Gestión, cuando debió llevarlas a cabo la Inspección Tributaria.

IV.- La conclusión alcanzada determina que sea consecuencia lógica la de estimar la demanda y declarar la nulidad de la resolución recurrida, así como la de las actuaciones de las que trae causa, sin necesidad de entrar en otras consideraciones que, en absoluto, podrían alterar la consecuencia dicha y que, por ello, no es menester examinar en esta resolución".

7. El esquema legal expresado es que la ley propia del tributo concernido, el impuesto sobre sociedades, califica a los colegios profesionales, junto a otras entidades, como parcialmente exentas (art. 9.3), mientras que los artículos 120 a 122 TRLIS, reguladores de este régimen especial, identifica qué rentas -o ganancias- están exentas y cuáles no.

A partir de este esquema, es la LGT, en orden a la determinación objetiva del ámbito del procedimiento de inspección -por diferencia con el de gestión, como muy reiteradamente hemos dicho- la que reserva a la inspección y al procedimiento la comprobación de estas corporaciones de Derecho público, la determinación de sus rentas exentas, al igual que lo hace, en general, con todas las sociedades -en sentido fiscal- sometidas a cualquier otro régimen especial fiscal, en toda su amplitud.

8. En el escrito de interposición de su recurso de casación, el Abogado del Estado insiste en que la diferencia entre las facultades de gestión y de inspección radica en la posibilidad de utilizar determinados medios -y no otros- para la comprobación, siendo más intensos, conforme a la habilitación legal, los que puede emplear la inspección:

"[...] la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT de Castilla y León inició un procedimiento de comprobación limitada del artículo 136 LGT/2003 cerca del COLEGIO OFICIAL DE PERITOS E INGENIEROS TÉCNICOS INDUSTRIALES DE VALLADOLID, Corporación parcialmente exenta del Impuesto sobre Sociedades ( artículo 9.3.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS - aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) y que tributa bajo el "Régimen de entidades parcialmente exentas" del Capítulo XV del Título VII del citado Texto Refundido, por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

Dicho procedimiento culminó con la práctica de una liquidación provisional con una deuda tributaria de 6.251,72 euros, tras fijar una base imponible de 20.833,14 euros correspondiente a los ingresos financieros y a la atribución de rentas. Esa liquidación provisional encuentra sustento legal en el artículo 139.2 de la LGT/2003 , al que se remite el artículo 138 del TRLIS [...]."

"[...] De una interpretación sistemática de los preceptos citados se deduce que no es cierto que los órganos de Gestión Tributaria no puedan regularizar la situación tributaria de sujetos pasivos con un régimen especial de tributación. La diferencia entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica únicamente en los medios que en ella puede utilizar uno u otro órgano, de modo que solo cuando el órgano gestor precise, para regularizar, utilizar alguno de los medios que le está vedado, existirá un vicio de incompetencia. Por razones subjetivas (por razón del sujeto pasivo y su régimen de tributación) no se distribuyen las competencias e entre Inspección y Gestión Tributaria.

En efecto, dispone el art. 115.1 LGT/2003 , con carácter general, que: "La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables".

"Para el desarrollo de estas funciones, dispone el art. 117.1 en su letra h) que: "La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: ...h) La realización de actuaciones de comprobación limitada", procedimiento de comprobación limitada que se cita en el art. 123.1 LGT en su apartado e) como un tipo de procedimiento de gestión tributaria.

Sobre el alcance y límites del procedimiento de comprobación limitada dispone el art. 136 LGT lo siguiente: [...]."

### **TERCERO.- Consideraciones jurídicas añadidas.**

Atendidas las razones expresadas en la sentencia y la argumentación en su contra del recurso de casación, consideramos 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.

Ante la claridad de la norma, que conecta con el artículo 145 posterior de la ley, en el sentido de que tales funciones inspectoras se realizan a través, precisamente, del procedimiento de inspección -por oposición o distinción de los demás, como los de gestión-, no caben, a nuestro juicio, interpretaciones correctoras del mandato de la ley que surjan de un análisis sistemático de normas concomitantes a la que se trata de esclarecer.

De este modo, expresado con todo el respeto, la tesis del recurso de casación sitúa el problema jurídico que se ha de dilucidar en una cuestión relativa a la mayor o menor dificultad previsible de una comprobación que se va a emprender, para así dilucidar, en cada caso concreto, si el procedimiento pertinente ha de ser el más sencillo -el de gestión y, dentro de él, el efectivamente empleado de la comprobación limitada- o reviste una mayor complejidad, lo que determinaría la necesidad de acudir al procedimiento de inspección, esencialmente por la mayor amplitud de las facultades y medios que en este procedimiento se reconocen a los funcionarios especializados en tales tareas y funciones.

Ahora bien, esta interpretación, y la base sociológica o fenomenológica en que parece sustentarse esta tesis, parecen prescindir del dato evidente y abrumador del contenido normativo imperativo e incondicional del artículo 141.e) LGT. Así, no parece secundario traer a colación lo que el auto de admisión recoge como determinados signos en que apoyaba el propio escrito de preparación del recurso la presencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos (el subrayado es nuestro):

*"4.2. La sentencia de instancia sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA ] y "en la realización de un sistema tributario justo mediante la puesta en práctica de los principios proclamados en el artículo 31.1 de nuestra Constitución . En efecto, son muchos los supuestos en que Gestión Tributaria regulariza la situación tributaria de contribuyentes con regímenes especiales de tributación, de modo que, de no corregirse este criterio, podrían ser innumerables los supuestos en que la aplicación de esta errónea doctrina determinase una nulidad de pleno Derecho, lo que tiene gran trascendencia al afectar significativamente a la recaudación de fondos para la contribución de las cargas públicas". (sic).*

**4.3.** *Se da, finalmente, la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 LJCA , porque la doctrina que se establece afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso, no en vano, "existen muchos regímenes tributarios especiales (como el de empresas de reducida dimensión o régimen simplificado de IVA) que no solo son los más habituales entre los contribuyentes, sino que además en ellos es también habitual que Gestión tributaria lleve a cabo actuaciones de comprobación y liquidación" (sic).*

**5.** *Considera que resulta conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión y "[...] determine que la diferencia entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica únicamente en los medios que en ella puede utilizar uno u otro órgano, de modo que, solo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le está vedado, existirá un vicio de incompetencia" (sic).*

Entendemos que el razonamiento del Abogado del Estado está en buena medida lastrado por la práctica, uso o hábito administrativo contrario a la ley, intentando reducir al absurdo, como si se tratase de una medida generalmente desproporcionada o excesiva, la obligación de seguir el procedimiento de inspección en aquellos casos en que bastaría con sustanciar un procedimiento de gestión, atendida la escasa complejidad del caso (vista *a priori*, al menos) o la innecesariedad de desplegar medios de comprobación distintos a los autorizados en los artículos 136 a 140 LGT -por mencionar sólo los previstos para el procedimiento de comprobación limitada efectivamente seguido-, lo que podría ser razonable, en principio, en términos generales o teóricos, *de lege ferenda*, como constatación de que la ley precisa correcciones, pero no es sostenible si se atiende a los imperativos términos del artículo 141.e) de la propia Ley.

Solo prescindiendo de dicho mandato legal, que no admite excusas ni evasivas, es posible sostener que el procedimiento aplicable depende de los medios que cabe utilizar en cada caso, pues tal punto de llegada supondría, *de facto*, soslayar el cumplimiento de una obligación legal, esto es, interpretarla sin considerar su condición de tal, como si no existiera tal norma especial.

Podría entenderse, con el Abogado del Estado, que se trata de un deber absurdo o susceptible de ser matizado por vía de razonable exégesis sistemática, pero tal posibilidad solo sería admisible si la reserva legal del artículo 141.e) LGT no fuera, de suyo, imperativa e insoslayable.

A tal efecto, el mero hecho de que en esa previsión normativa concluyente se defiera incondicionalmente la aplicación de la comprobación de los requisitos sustantivos previstos para los muy numerosos regímenes



especiales a la inspección, permite una interpretación contraria a la que propugna aquí el Abogado del Estado: la de que ya la ley ordena que sea en el procedimiento de inspección donde se compruebe, lo que enuncia en su libertad de configuración normativa, con consciencia plena de la extraordinaria variedad en la tipología de los regímenes especiales (solo el TRLIS prevé al efecto XVIII capítulos, comprensivos algunos, a su vez, de varias modalidades) y, por ende, al margen también del dato de la mayor o dificultad previsible que pudiera entrañar la comprobación relativa a la aplicación de tales regímenes especiales, por lo que manda que se siga el procedimiento de inspección; y considera indiferente, además, por tanto, la índole de los medios de que, en consecuencia, se puede valer la inspección a tal fin, en todos los casos, desde los más simples a los más prolijos, pues prevé la ley, indistintamente, que se llevarán a cabo por la inspección, a través de actuaciones de tal carácter seguidas en el seno de un procedimiento inspector.

Por otra parte, la circunstancia de que los órganos de gestión vengan realizando con habitualidad, según nos indica el auto de admisión -recogiendo la argumentación del escrito de preparación del recurso de casación-, actuaciones de comprobación de las entidades sometidas a los regímenes fiscales especiales, no es sino la mera constatación de un hecho, al margen de su valoración jurídica. En particular, ni constituye un argumento de autoridad, ni una fuente interpretativa de las normas jurídicas, máxime con rango de ley; ni tal uso es un aval para respaldar lo que se viene haciendo por el simple hecho de que se viene haciendo, o para resaltar el grave perjuicio que para el interés general supondría desautorizar esa práctica.

A tal respecto, es menester recordar, una vez más, que no hay un interés general superior, en el orden constitucional, al de que la ley se cumpla ( arts. 9.1; 9.3 y 103.1 CE); del mismo modo que el interés general o público pertenece y beneficia a los ciudadanos, no a la Administración como organización servicial que lo gestiona -lo debe gestionar-.

Sentado lo anterior, la previsión que contiene la letra h) del propio artículo 141 LGT, conforme a la cual "*La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a... h) [L]a realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley*" no es incompatible con la mención tipificada en la letra e) del mismo precepto: en primer lugar, porque ésta juega como *lex specialis*, dada la aparente, al menos, colisión o conflicto entre ambos apartados, por razón de su mayor especificidad, al incorporar la acotación de los casos a los que se aplica; pero, además, aun cuando a efectos polémicos aceptáramos que no hay tal contradicción ni conflicto de normas, hay que resaltar que el precepto no alude a procedimientos, sino únicamente a actuaciones. La remisión que efectúa a los artículos 136 a 140 LGT debe entenderse rectamente, en este contexto, como una posibilidad de autorrestricción de la Administración, basada en el principio de proporcionalidad, en cuanto a los medios admisibles, de forma limitativa, en esos preceptos citados en último lugar, pero respetando en todo caso las exigencias de procedimiento y competencia establecidas en la letra e) del tan repetido artículo 141 LGT.

#### **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.

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.

Es de aclarar, además, que la vigente LIS de 2014 regula en idénticos términos las entidades parcialmente exentas, incluyendo entre ellas los colegios profesionales ( art. 9.3) y regulando para ellas, en los artículos 109 a 111 LIS, el régimen de la exención, su alcance objetivo y su exclusión, en iguales términos que en el TRLIS de 2004.

#### **QUINTO.- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.**

Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos encamina a la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación, dado el acierto de la sentencia impugnada, al considerar que el art. 141.e) LGT contiene una reserva legal de procedimiento tributario, 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, como es el caso, las que se deben llevar a cabo dentro del procedimiento de inspección.

**SEXTO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 28 de febrero de 2019 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Valladolid en el recurso nº 117/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

"El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de las Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernandez".