

Roj: STSJ CV 3620/2013
Id Cendoj: 46250330032013101006
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Valencia
Sección: 3
Nº de Recurso: 1535/2010
Nº de Resolución: 1035/2013
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: GONZALO IGNACIO BARRA PLA
Tipo de Resolución: Sentencia

PROCEDIMIENTO ORDINARIO - 1535/2010

N.I.G.: 46250-33-3-2010-0006857

SENTENCIA NÚM. 1035/13

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. RAFAEL PÉREZ NIETO

Magistrados:

D^a. M^a BELÉN CASTELLÓ CHECA

D. GONZALO BARRA PLÁ

En la Ciudad de Valencia, a nueve de julio de dos mil trece.

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana el recurso contencioso-administrativo nº. 1535/2010 a instancia de **FRUITS SAFOR S.L.**, representada por la Procuradora Isabel Marqués Parra y asistida por la Letrada Cristina Sabater Perelló; siendo demandado el **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**, representado y asistido por el ABOGADO DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la representación de la parte actora se formuló demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos legales que estimó oportunos en apoyo de su pretensión, terminó suplicando que se dictara Sentencia por la que *reconozca íntegramente los pedimentos de mi patrocinada, declarando la nulidad de la referida resolución del TEARV por no ajustarse a derecho, revocando y anulando el acto administrativo objeto de impugnación, y la liquidación provisional con todos los pronunciamientos legales favorables derivados de dicho reconocimiento.*

SEGUNDO.- Dado traslado de la demanda a la parte demandada, por la ABOGADO DEL ESTADO se contestó solicitando el dictado de Sentencia *desestimatoria del recurso interpuesto de contrario y confirmatoria de la legalidad de la actuación administrativa impugnada.*

TERCERO.- Por Decreto de fecha 10 de mayo de 2011 quedó fijada la cuantía del presente procedimiento en 5.443,87 #.

CUARTO.- Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, y previa declaración de su pertinencia, se practicó la propuesta por las partes, con el resultado que obra en autos. Posteriormente, una vez cumplimentado el trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

QUINTO.- Se señaló la votación para el día 9 de julio de 2013, teniendo así lugar.

SEXTO.- En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente el Magistrado D. GONZALO BARRA PLÁ.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de mayo de 2010 que desestima la Reclamación 46/9583/2008 interpuesta contra la Liquidación practicada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, por importe de 5.443,87 #.

SEGUNDO.- Como queda expuesto, solicita la parte recurrente el dictado de Sentencia por la que *reconozca íntegramente los pedimentos de mi patrocinada, declarando la nulidad de la referida resolución del TEARV por no ajustarse a derecho, revocando y anulando el acto administrativo objeto de impugnación, y la liquidación provisional con todos los pronunciamientos legales favorables derivados de dicho reconocimiento.*

Articula en la demanda los siguientes motivos impugnatorios. Opone, en primer lugar, la extralimitación del alcance de la comprobación limitada. En segundo lugar, opone la deducibilidad de los gastos por dietas y kilometraje. Y, finalmente, opone la vulneración del principio de interdicción "refomatio in peius".

Como queda expuesto, opone inicialmente la extralimitación del alcance de la comprobación limitada con vulneración del **artículo 136** LGT .

Alega que FRUITS SAFOR SL determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades mediante estimación directa. Conforme al **artículo** 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) " *En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.*"

En consecuencia, si se hubiese atendido al requerimiento por parte de la empresa aportando cualquier otra documentación sin que la misma integrase la contabilidad mercantil, hubiera supuesto un fraude, dado que cualquier documento que permita explicar o justificar el importe expresado en la casilla 333 de la autoliquidación ("otros gastos de explotación") o las tablas de amortizaciones, tiene que venir referido a la propia contabilidad. Es por ello que no entendemos el requerimiento solicitando se aporte documentación que "sin integrar la contabilidad mercantil" permita explicar el importe reseñado en la casilla 333. Obligatoria la empresa se ve en la necesidad de atender el requerimiento de la Administración justificando sus argumentaciones en los balances de la mercantil, y los libros de Mayor que forman parte de la contabilidad de la empresa.

La comprobación limitada tiene el alcance y límites previstos en el art. **136** LGT . La Inspección tiene en exclusiva las facultades para el examen de los libros contables (art. 142.1 LGT). En consecuencia, Gestión Tributaria de Gandia se extralimitó en sus facultades al inspeccionar la contabilidad mercantil, y en base a dicha inspección modificó la autoliquidación reclamada.

Resulta comprobado que los órganos de gestión, al comprobar el contenido de la casilla 333 ("otros gastos de explotación") utilizan la contabilidad mercantil de la sociedad, en especial el libro mayor correspondiente a las cuentas contables 621 a 629, por lo que se ha extralimitado en sus facultades, por cuanto dicha comprobación solo está permitida a la Inspección. No ha lugar a la interpretación del TEAR (que señala que pese al requerimiento efectuado, la aportación del libro de mayor "fue espontánea"), sino que, todo lo contrario, la actora se ve obligada a presentar dicho libro mayor por cuanto es el único documento fiel de la contabilidad de la mercantil, presentar cualquier otro hubiese sido actuar en fraude de ley.

Oponiéndose a este primer motivo impugnatorio el Abogado del Estado indicando que la liquidación objeto de reclamación económico-administrativa ponía de manifiesto que se había girado partiendo de los datos de los que disponía la Administración y de los que requeridos al contribuyente "sin integrar la contabilidad mercantil" fueron por este aportados en el curso de la comprobación realizada. Si se aportó documentación contable por el recurrente fue de motu proprio, pues consta que expresamente se le requirió documentación

que no integrara la contabilidad, por lo que no puede fundar en ello su pretensión de nulidad, pues no pueden alegarse los vicios o defectos que hagan anulable un acto si los mismos los ha causado el propio contribuyente.

TERCERO.- Se alega como primer motivo impugnatorio en la demanda que existió una extralimitación por parte de la dependencia de gestión tributaria en el procedimiento de comprobación limitada. En concreto se aduce vulneración de lo dispuesto en el **artículo 136** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por cuanto dicho precepto excluye expresamente la comprobación de documentos contables.

Así, el citado **artículo 136** de la LGT establece:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (...)".

De este modo, deviene esencial el examen del procedimiento de comprobación limitada tramitado por la Administración.

Así, dicho procedimiento se inicia con el requerimiento de fecha 19/02/2008 (folios 11 y siguientes) del siguiente tenor literal:

"ACUERDO

En relación con su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2006, se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación y para realizar actuaciones de comprobación limitada, al amparo y con los efectos previstos en la LGT deberá ante esta oficina aportar la documentación que a continuación se cita:

-Deberá aportar la documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita explicar o justificar el volumen de otros gastos de explotación consignados en la autoliquidación (casilla 333) y el detalle de los mismos en soporte informatizado (ficheros excel)

-Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la identificación de los elementos del inmovilizado (ejercicio, fecha y valor de adquisición) que en la autoliquidación del período impositivo anterior se acogieron a la amortización libre y acelerada, así como el sistema de amortización contable utilizado para cada elemento acogido a dicho beneficio fiscal. En concreto se solicita la acreditación mediante la aportación de las correspondientes facturas y/o demás documentos justificativos de las correspondientes adquisiciones de elementos del inmovilizado que se acogieron a la amortización libre y acelerada en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio anterior, así como documento informativo del sistema de amortización contable de cada uno de ellos.

-Aportación de documentación que, sin integrar la contabilidad mercantil, permita acreditar la procedencia y cuantificación de los aumentos o, en su caso, de la ausencia de éstos, efectuados en el resultado contable por otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente. En particular, se solicita la aportación de un documento en el que se desglose la cuantía de cada una de las liquidaciones (provisionales o definitivas) derivadas de actuaciones de Gestión o Inspección correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes) pagadas en el ejercicio, junto

con la fecha en que se acordó cada liquidación, así como el detalle del ejercicio económico en el cual se contabilizaron los gastos de las mismas.

Por ello se acuerda realizar este requerimiento con el fin de que proceda a subsanar las citadas incidencias.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

-Comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos formales de los gastos recogidos en la casilla "Otros gastos de explotación"

-Verificar, a partir de los documentos justificativos de las inversiones acogidas a la amortización libre y acelerada, la posible cuantía a consignar como aumento en la base imponible por este concepto.

-Verificar, a partir de la información disponible sobre las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (establecimientos permanentes) pagadas al sujeto pasivo o contribuyente, la posible cuantía a consignar como aumento en la base imponible por "Otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente" (casilla 511)".

Al no cumplimentarse ese inicial requerimiento, se le notificó a la actora el trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional (folios 21 y siguientes) que contiene la siguiente motivación:

"(...) Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

-Con fecha 30 de mayo de 2008 se le notificó requerimiento en el que se le solicitaba, entre otros, la aportación de la documentación que permita explicar o justificar el volumen de otros gastos de explotación consignados en la casilla 333 de la autoliquidación y la documentación que permita acreditar la amortización libre y acelerada aplicada en el ejercicio anterior.

-El requerimiento no ha sido atendido a fecha de hoy.

-La Administración formula la siguiente propuesta de liquidación con los datos que obran en su poder.

-El contribuyente reflejó unos ingresos de explotación de 77.320,47 €. Las bases imponibles y total volumen de operaciones, **artículo** 121, reflejados en la declaración del IVA importan 122.148,06 €.

-Procede modificar los ingresos de explotación y aumentarlos en 44.827,59 € mediante una corrección al resultado contable.

-No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de otras correcciones establecidas en los **artículos** 10 a 24 del texto refundido de la LIS y otras normas, por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

-El contribuyente reflejó consumos de explotación y otros gastos de explotación por importe conjunto de 68.541,39 €. El total de bases imponibles, por adquisición de bienes y servicios, reflejados en la declaración de IVA asciende a 55.299,97 €.

-Procede modificar los consumos de explotación y otros gastos de explotación y minorarlos en 13.241,42 € mediante la corrección al resultado contable por otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente.

-No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente establecidas en los **artículos** 14.1.a , 14.1.c , 14.1.d , 14.1.e y 14.1.g del texto refundido de la LIS por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

-El contribuyente no ha acreditado la amortización libre y acelerada aplicada en el ejercicio anterior por importe de 2.905,87 €.

-Procede efectuar un ajuste al resultado contable por importe de 2.905,87 € mediante un ajuste positivo a la amortización libre y acelerada, al considerar que se produce la reversión de la amortización en este ejercicio.

*-No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de la amortización libre y acelerada establecidas en los **artículos** 11.2 , 97 , 106 , disposición adicional 5ª, 109 , 110 , 111 y 113 del texto refundido de la LIS y/o otras normas que reconozcan el beneficio fiscal de la amortización libre y acelerada con anterioridad a 1 de enero de 1996 por lo que se ha modificado la base imponible declarada.*

-Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados"

Seguidamente, en comparecencia de fecha 9 de septiembre de 2008 la actora aporta documentación consistente en tres facturas de venta de inmovilizados, así como documentación contable (copia de mayores de las cuentas 621 a 629).

Posteriormente, en comparecencia de fecha 25 de septiembre de 2008 la actora aporta nueva documentación (hojas de liquidación de gastos de viaje efectuados a Narciso ; y hojas explicativas de los ajustes al resultado contable por amortización libre y acelerada del ejercicio anterior).

A continuación se le notifica nuevo trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional de fecha 29 de septiembre de 2008 (folios 50 y siguientes) en el que se indica:

"(...) Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

*No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente establecidas en los **artículos** 14.1.a , 14.1.c , 14.1.d , 14.1.e y 14.1.g del texto refundido de la LIS por lo que se ha modificado la base imponible declarada.*

Respecto de la justificación del volumen de otros gastos de explotación consignados en la autoliquidación (casilla 333) por importe de 21.280,36 #, el contribuyente no ha justificado documentalmente los gastos registrados por dietas a Narciso por importe de 13.215,00 #.

Procede modificar la partida de otros gastos de explotación y minorarlos en 13.215,00 # mediante la corrección al resultado contable por otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente.

*No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de la amortización libre y acelerada establecidas en los **artículos** 11.2 , 97 , 106 , disposición adicional 5ª, 109 , 110 , 111 y 113 del texto refundido de la LIS y/o otras normas que reconozcan el beneficio fiscal de la amortización libre y acelerada con anterioridad a 1 de enero de 1996 por lo que se ha modificado la base imponible declarada.*

Respecto de la justificación de las correcciones al resultado contable por amortización libre y acelerada aplicada en el Impuesto sobre Sociedades, resulta que el contribuyente minoró el resultado contable en 4.118,44 # en el ejercicio 2004 y 2.905,87 # en el ejercicio 2005 y aumentó el resultado contable en 810,16 # en el ejercicio 2005.

De la documentación aportada por el contribuyente los días 9 y 25 de septiembre de 2008 se deduce que los activos sobre los que se aplicaron las correcciones al resultado contable por amortización libre y acelerada en los ejercicios 2004 y 2005 se han transmitido en el año 2006.

El contribuyente no ha regularizado las correcciones efectuadas al resultado contable por amortización libre y acelerada de los activos transmitidos.

Procede efectuar un ajuste al resultado contable por importe de 6.214,15 # mediante un ajuste positivo a la amortización libre y acelerada.

Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados"

Tras la presentación de escrito de alegaciones en fecha 15 de octubre de 2008 (folios 55 y siguientes), se dicta la Resolución con Liquidación Provisional de fecha 21 de octubre de 2008 (folios 59 y siguientes) que contiene la siguiente motivación:

"(...) Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los

mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

-El contribuyente ha presentado el día 15 de octubre de 2008 escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación notificada el día 1 de octubre de 2008 alegando disconformidad por considerar que no se ha respetado el principio de la reformatio in peius y en la no aceptación de los gastos por dietas y de viaje.

-Respecto del principio de la reformatio in peius el **artículo** 113.3 de la Ley 30/1992 del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece que El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por el interesado. En este último caso, se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial.

-El contribuyente confunde la propuesta de liquidación provisional sobre la que caben alegaciones, con la liquidación provisional que sí puede ser objeto de recurso.

-En el presente caso se había notificado, el 2 de septiembre de 2008, el trámite de alegaciones y una propuesta de liquidación provisional calculada por la Administración con los datos en su poder dado que el requerimiento, notificado el 30 de mayo de 2008, no había sido atendido por el contribuyente.

-Con la documentación aportada por el contribuyente los días 9 y 25 de septiembre de 2008 que era la solicitada en el requerimiento desatendido, se notifica el día 1 de octubre de 2008 un nuevo trámite de alegaciones y una propuesta de liquidación provisional.

-En ningún caso se resuelve un recurso contra un Acto de liquidación, por tanto no se ha vulnerado el principio de la reformatio in peius.

-Respecto de la no aceptación del gasto por dietas y viajes, indicar que "los recibos justificativos de los gastos correspondientes a dietas y viajes por importe de 1.321,50 #" que se encuentran en el expediente, no acreditan ni la realidad del desplazamiento ni el gasto incurrido.

-El **artículo** 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

-No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente establecidas en los **artículos** 14.1.a , 14.1.c , 14.1.d , 14.1.e y 14.1.g del texto refundido de la LIS por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

-Respecto de la justificación del volumen de otros gastos de explotación consignados en la autoliquidación (casilla 333) por importe de 21.280,36 #, el contribuyente no ha justificado documentalmente los gastos registrados por dietas a Narciso por importe de 13.215,00 #.

-Procede modificar la partida de otros gastos de explotación y minorarlos en 13.215,00 # mediante la corrección al resultado contable por otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente.

-No se han declarado o se han declarado incorrectamente las correcciones al resultado contable derivadas de la amortización libre y acelerada establecidas en los **artículos** 11.2 , 97 , 106 , disposición adicional 5ª , 109 , 110 , 111 y 113 del texto refundido de la LIS y/o otras normas que reconozcan el beneficio fiscal de la amortización libre y acelerada con anterioridad a 1 de enero de 1996 por lo que se ha modificado la base imponible declarada.

-Respecto de la justificación de las correcciones al resultado contable por amortización libre y acelerada aplicada en el Impuesto sobre Sociedades, resulta que el contribuyente minoró el resultado contable en 4.118,44 # en el ejercicio 2004 y 2.905,87 # en el ejercicio 2005 y aumentó el resultado contable en 810,16 # en el ejercicio 2005.

-De la documentación aportada por el contribuyente los días 9 y 25 de septiembre de 2008 se deduce que los activos sobre los que se aplicaron las correcciones al resultado contable por amortización libre y acelerada en los ejercicios 2004 y 2005 se han transmitido en el año 2006.

-El contribuyente no ha regularizado las correcciones efectuadas al resultado contable por amortización libre y acelerada de los activos transmitidos.

-Procede efectuar un ajuste al resultado contable por importe de 6.214,15 # mediante un ajuste positivo a la amortización libre y acelerada.

-Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados"

CUARTO.- Consecuentemente, del examen del expediente administrativo resulta que, por una parte, la mercantil hoy recurrente aportó documentación contable en el trámite de alegaciones, pese a que en el requerimiento inicial se le indicaba expresamente que la documentación requerida no debía integrar la contabilidad mercantil; y, por otra parte, que la Administración valoró dicha documentación contable voluntariamente aportada por el recurrente, de ahí las diferencias existentes entre la primera y la segunda propuesta de liquidación provisional (siendo esta última asumida en la resolución dictada).

De este modo la cuestión controvertida en último término en este primer motivo impugnatorio objeto de análisis se circunscribe a determinar si concurre extralimitación del ámbito del procedimiento de comprobación limitada del **artículo 136** LGT en el supuesto de que, existiendo valoración de la contabilidad mercantil, la misma ha sido facilitada espontánea y voluntariamente por el contribuyente.

Al respecto, el Abogado del Estado opone que en tal supuesto no concurriría dicha extralimitación, asumiendo en este punto la motivación contenida en la propia resolución del TEAR recurrida que, en su Fundamento de Derecho Segundo, señala:

"(...) al atender el requerimiento fuera el contribuyente quien motu proprio -de forma espontánea- aportara "copia de mayores de las cuentas 621 a 629" que integran la contabilidad mercantil de la sociedad.

*Puede afirmarse, pues, que estas actuaciones si han supuesto el examen de la contabilidad, lo han sido porque el contribuyente, de forma voluntaria, ha aportado elementos que no le fueron requeridos, debiendo precisarse que, en estos casos, no pueden alegarse los vicios o defectos que hagan anulable un acto si los mismos los ha causado el propio contribuyente (**artículo 110** LRJPAC)".*

Sin embargo, debemos concluir que en el supuesto analizado lo determinante es el hecho de que la Administración Tributaria, en el marco de un procedimiento de gestión tributaria, ha practicado una liquidación provisional tras proceder al examen de la contabilidad mercantil, lo que resulta decisivo para concluir que concurre la extralimitación denunciada por la parte recurrente, y ello con independencia de que la aportación de dicha contabilidad haya sido voluntaria o espontánea por el propio contribuyente. Y es que conforme al **artículo 136.2.c)** LGT en el procedimiento de comprobación limitada la Administración Tributaria únicamente puede proceder al "examen" de determinada documentación "con excepción de la contabilidad mercantil". Esto es, en el ámbito de la comprobación limitada la Administración no puede en ningún caso proceder al examen de la contabilidad mercantil. Nótese que el precepto viene referido al momento del "examen" de la documentación, sin hacer referencia alguna al origen de los documentos a examinar. Consecuentemente, con independencia del modo en que la contabilidad mercantil haya accedido a un procedimiento de comprobación limitada, dicha contabilidad nunca podrá ser examinada en dicho procedimiento por la Administración. Por lo que, en los supuestos en que el propio contribuyente aporte documentos de naturaleza contable a un procedimiento de comprobación limitada, la Administración únicamente tiene dos opciones: en primer lugar, no examinar dichos documentos (siempre que en tal caso no se le causa indefensión alguna al contribuyente) o, en segundo lugar, proceder a la terminación del procedimiento de comprobación limitada conforme al **artículo 139.1.c)** LGT, esto es, iniciando procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.

Y así, además, se ha dictaminado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 29 de noviembre de 2012 (Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio nº 3186/2011) que, en su Fundamento de Derecho Sexto, dispone:

" SEXTO: Vistas las consideraciones formuladas en las sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2012 (Rec. núm. 2431/2010) y de 1 de diciembre de 2011 (Rec. núm. 1114/2009) y en aplicación de la normativa expuesta en el fundamento de derecho cuarto de la presente Resolución, es criterio de este Tribunal Central que resulta incuestionable que al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil --ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados--, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.

Cuestión distinta es que sea el propio obligado tributario quien, para el efectivo ejercicio de su derecho de defensa, aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones. En tal caso, y para evitar que se produzca un resultado de material indefensión, deberán distinguirse dos situaciones:

-- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos pero en sus funciones de revisión, esto es con motivo de la interposición de un recurso de reposición.

En este supuesto ya ha finalizado el procedimiento de comprobación limitada, y por tanto no es posible poner fin a tal procedimiento mediante el inicio de un procedimiento inspector. En tal caso, las limitaciones del procedimiento de comprobación elegido por la Administración no pueden acabar erigiéndose en un obstáculo para que los obligados tributarios hagan valer sus derechos, pues en suma, se estaría ocasionando al recurrente una indefensión real, consistente en la imposibilidad de justificar el derecho que pretende mediante la presentación y examen de documentos, datos y pruebas de imposible aportación y valoración en el seno del estrecho cauce procedimental escogido por la Administración para determinar la corrección de su autoliquidación, de suerte que una posible afirmación, en tal caso, de la Administración relativa a la falta de prueba de los hechos aducidos, entrañaría además una clara «contradictio in terminis.»

Así las cosas, en este supuesto, es criterio de este Tribunal Central que la Administración debe en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho, obligación ésta de la Administración que debe atemperarse, casos a caso, con la teoría del abuso del derecho procesal, sentada también por este Tribunal Central (baste citar, por todas, Resoluciones RG 3705/2010 de 19 Oct. 2012; RG 3206/2010 y RG 2571/2010, ambas de 16 Feb. 2012), no siendo posible tampoco que los interesados acaben eligiendo, sin más y a su libre antojo, el momento de presentar pruebas y alegaciones, sino que debe de tratarse de obligados tributarios que aporten ahora la contabilidad como otra prueba más en el ejercicio de sus derechos, pero que durante la sustanciación del procedimiento de comprobación limitada en cuestión ya han intentado acreditar los hechos que resultan controvertidos mediante la presentación de otra documentación o de otras alegaciones.

-- Que el obligado tributario aporte la contabilidad mercantil ante los órganos de aplicación de los tributos durante el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada, siendo esta aportación voluntaria, puesto que el requerimiento de la contabilidad mercantil le está vedado en todo caso a la Administración tributaria en ese tipo de procedimiento. Pues bien, en aquellos casos en que a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas, se concluya que la contabilidad va a ser una prueba que deba examinarse indefectiblemente, y no pudiendo los órganos de gestión realizar la comprobación con los demás medios que el **artículo 136** LGT les otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el **artículo 139.1** LGT, pues el hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad conllevaría en estos casos dos consecuencias: de un lado, la falta de acreditación de lo pretendido por el órgano de gestión; y de otro, como antes hemos razonado, la imposición de una situación de indefensión real al obligado tributario, siempre que sólo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones.

No obstante lo anterior, si los obligados aportan voluntariamente la contabilidad, pero la comprobación puede efectuarse justificada y motivadamente sin necesidad de proceder a su examen, la regularización podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no siendo necesario en estos casos el inicio de un procedimiento inspector, quedando vedadas así posibles prácticas procesales que con la sola aportación voluntaria de la contabilidad, impidan de facto a los órganos de gestión llevar a cabo las funciones que tienen atribuidas y que sí puedan efectuarse de forma procedente a través de la comprobación limitada.

Finalmente debe advertirse que el inicio del procedimiento de comprobación limitada, caso de que luego fuere necesario ponerle fin para iniciar posteriormente un procedimiento inspector, habrá interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre que, de conformidad con los **artículos 53.1** de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común y **217.1** de la LGT, no se trate de procedimientos que pudieran incurrir en nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta (...).

Por lo que, habiéndose aportado voluntariamente la contabilidad mercantil durante el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada, habiéndose procedido por la Administración al examen de dichos documentos de naturaleza contable a fin de practicar la liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006, la Administración debió poner fin al procedimiento de comprobación limitada e

iniciar un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el **artículo** 139.1 LGT .

Por lo que debemos concluir que en el supuesto de autos se aprecia la extralimitación del ámbito de la comprobación limitada en los términos alegados por la mercantil actora, procediendo, con estimación del primer motivo impugnatorio, y sin necesidad de analizar los restantes motivos articulados en la demanda, la íntegra estimación del presente recurso contencioso-administrativo.

QUINTO.- No se aprecian motivos de temeridad o mala fe que justifiquen la imposición de costas, conforme al **artículo** 139 de la Ley 29/1998 Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa .

VISTOS, los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º) ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por FRUITS SAFOR SL por ser la resolución impugnada del TEAR contraria a Derecho, y la anulamos.

2º) ANULAMOS asimismo la liquidación tributaria de que aquella resolución trae causa.

3º) Sin que proceda hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

Esta sentencia es firme y no cabe contra ella recurso ordinario alguno.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente el expediente administrativo al Centro de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada.