

## EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA: LA COMPROBACIÓN DEL VALOR DE ENAJENACIÓN DE TÍTULOS NO COTIZADOS

**Jesús Félix García de Pablos**

*Doctor en Derecho.*

*Profesor de Derecho Tributario. UNED*

---

### EXTRACTO

La comprobación de valores constituye uno de los temas más controvertidos en la gestión tributaria. Dicha comprobación ha de realizarse mediante la utilización de los medios previstos en la Ley General Tributaria. Este artículo analiza la determinación del valor de las participaciones de entidades no cotizadas en mercados organizados por parte de la Administración tributaria y dentro del procedimiento de comprobación limitada. Procedimiento que no habilita a la Administración a determinar el valor de las citadas participaciones cuando sea necesario examinar la contabilidad mercantil.

**Palabras clave:** comprobación de valores, medios de comprobación, elección del medio adecuado y examen de la contabilidad mercantil.

---

*Fecha de entrada: 15-12-2016 / Fecha de aceptación: 16-01-2017 / Fecha de revisión: 20-01-2017*

## THE PROCEDURE OF LIMITED CHECKING: THE CHECKING OF THE VALUE OF NOT QUOTED TITLES

---

### ABSTRACT

The verification of values is one of the most controversial issues in tax management. This verification must be carried out by means of the means provided for in the General Tax Law. This article analyzes the determination of the value of the shares in entities not listed on organized markets by the Tax Administration and within the limited verification procedure. Procedure that does not enable the Administration to determine the value of such shares when it is necessary to examine the mercantile accounts.

**Keywords:** checking values, means of verification, choice of the right medium and examination of commercial accounting.

---

## Sumario

- I. Introducción
- II. El procedimiento de comprobación limitada
- III. La comprobación del valor de enajenación de valores no cotizados en el procedimiento de comprobación limitada
  - A) Examen y valoración de los estados contables por los órganos de gestión tributaria en un procedimiento de comprobación limitada
  - B) Incorporación al expediente de los datos contables completos en virtud del correspondiente requerimiento
  - C) Necesidad de incluir el derecho a la solicitud de la tasación pericial contradictoria
- IV. Conclusiones

## I. INTRODUCCIÓN

Frecuentemente la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dicta liquidaciones provisionales en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas, procediendo a determinar la ganancia patrimonial correspondiente en relación con transmisiones de participaciones en entidades no cotizadas, mediante el procedimiento de comprobación limitada. La Administración tributaria, valiéndose de la información obtenida a través de las escrituras públicas que documentaron tales transmisiones, procede a determinar las ganancias patrimoniales por la diferencia entre el importe declarado por la enajenación de las participaciones en entidades no cotizadas y el valor de dichas participaciones en función de los datos contables declarados por dichas entidades en las correspondientes declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre sociedades.

En definitiva, la Administración tributaria aplica directamente los datos contables incluidos en el balance de situación de las entidades no cotizadas, recogidos de las declaraciones del impuesto sobre sociedades presentadas, obteniendo *automáticamente* su valor por el método de capitalización de los beneficios o en función de su valor teórico, calculando la ganancia patrimonial por diferencia entre dicho valor comprobado administrativamente y el declarado por los interesados.

Sin embargo, no deja de ser sorprendente el hecho de que la Administración tributaria utilice dentro del procedimiento de comprobación limitada los datos obtenidos de las cifras contables declaradas por las entidades no cotizadas en sus declaraciones del impuesto sobre sociedades, en resumen procediendo a una comprobación del valor declarado con base en la *contabilidad mercantil*, situación que no parece ser compatible con el procedimiento de comprobación limitada.

El artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF)<sup>1</sup> establece que la ganancia patrimonial por la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación vendrá determinada por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión. Valor de transmisión que no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

1. El *valor teórico*: según el patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad al devengo del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
2. El *valor de capitalización*: resultante de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad al citado devengo.

Sin embargo, la Administración en las liquidaciones giradas al aplicar automáticamente el citado valor obtenido de los meros datos contables desconoce muchas veces que el valor declarado se correspondía con su valor real, siendo de aplicación lo señalado textualmente por el propio artículo

---

<sup>1</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio.

37.1 b) citado, párrafo segundo, es decir, que el valor de las participaciones enajenadas no cabe su determinación en función de su valor teórico o de capitalización cuando el valor declarado por el interesado se correspondía «con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado».

Por otra parte, aunque en este caso el valor de las participaciones es determinado por la Administración tributaria conforme a lo establecido legalmente y dentro de un procedimiento de comprobación limitada, que no incluye propiamente además una *comprobación de valores*, se ha de indicar que en las liquidaciones giradas por la Administración tributaria no se concede al interesado la posibilidad de ejercer *la tasación pericial contradictoria*.

La comprobación de valores tiene su campo de aplicación a toda la serie de supuestos en los que la ley habla de «valor real» o «valor de mercado», como magnitudes a tener en cuenta en la fijación de la base imponible. El régimen sustantivo de la comprobación de valores, previsto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>2</sup>, constituye una institución que despliega su eficacia dentro del procedimiento de gestión tributaria previsto en el capítulo III del título III de la citada ley<sup>3</sup>, al constituir la máxima manifestación de la puesta en práctica por la Administración tributaria de las potestades administrativas tendentes a la concreción de la deuda tributaria en que se materializa la capacidad de pago de los contribuyentes<sup>4</sup>. De ahí que, la LGT regula en su artículo 57 los medios con los que realizar la comprobación de valores por la Administración, dentro de los elementos determinantes para la cuantificación de la obligación tributaria, mientras que en los artículos 134 y 135 establece el procedimiento de comprobación. Dicha comprobación, por tanto, podrá realizarse por la Administración tributaria a través del procedimiento concreto previsto en los artículos 134 y 135 de la LGT (cuando dicha comprobación sea el único objeto de un procedimiento de comprobación), o cuando se realice en el curso de otros procedimientos de gestión o comprobación, como una actuación concreta del mismo, aplicándose en todo caso lo dispuesto en el artículo 134.1 de la citada ley<sup>5</sup>.

En resumen, el procedimiento de comprobación de valores se integra dentro de los procedimientos de gestión tributaria, que suponen una sucesión de actos tendentes a la concreción de la deuda tributaria. En definitiva, con el objetivo de verificar que la exacta capacidad económica fijada por la norma tributaria ha sido realmente declarada, procediendo la Administración tributaria a poner en práctica sus potestades administrativas en cumplimiento del mandato de asegurar que los ciudadanos contribuyan de acuerdo con verdadera capacidad económica a que hace referencia el artículo 31.1 de la Constitución española. Por tanto, la comprobación de valores se integra dentro de la labor de comprobación de la Administración tributaria<sup>6</sup>, como lo acredita que dicho procedi-

<sup>2</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

<sup>3</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos», *Hacienda Pública Española*, núm. 80/1983, pág. 37.

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, IEF, 1976, págs. 286 y ss.

<sup>5</sup> La aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

<sup>6</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 1977, pág. 432.

37.1 b) citado, párrafo segundo, es decir, que el valor de las participaciones enajenadas no cabe su determinación en función de su valor teórico o de capitalización cuando el valor declarado por el interesado se correspondía «con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado».

Por otra parte, aunque en este caso el valor de las participaciones es determinado por la Administración tributaria conforme a lo establecido legalmente y dentro de un procedimiento de comprobación limitada, que no incluye propiamente además una *comprobación de valores*, se ha de indicar que en las liquidaciones giradas por la Administración tributaria no se concede al interesado la posibilidad de ejercer *la tasación pericial contradictoria*.

La comprobación de valores tiene su campo de aplicación a toda la serie de supuestos en los que la ley habla de «valor real» o «valor de mercado», como magnitudes a tener en cuenta en la fijación de la base imponible. El régimen sustantivo de la comprobación de valores, previsto en el artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>2</sup>, constituye una institución que despliega su eficacia dentro del procedimiento de gestión tributaria previsto en el capítulo III del título III de la citada ley<sup>3</sup>, al constituir la máxima manifestación de la puesta en práctica por la Administración tributaria de las potestades administrativas tendentes a la concreción de la deuda tributaria en que se materializa la capacidad de pago de los contribuyentes<sup>4</sup>. De ahí que, la LGT regula en su artículo 57 los medios con los que realizar la comprobación de valores por la Administración, dentro de los elementos determinantes para la cuantificación de la obligación tributaria, mientras que en los artículos 134 y 135 establece el procedimiento de comprobación. Dicha comprobación, por tanto, podrá realizarse por la Administración tributaria a través del procedimiento concreto previsto en los artículos 134 y 135 de la LGT (cuando dicha comprobación sea el único objeto de un procedimiento de comprobación), o cuando se realice en el curso de otros procedimientos de gestión o comprobación, como una actuación concreta del mismo, aplicándose en todo caso lo dispuesto en el artículo 134.1 de la citada ley<sup>5</sup>.

En resumen, el procedimiento de comprobación de valores se integra dentro de los procedimientos de gestión tributaria, que suponen una sucesión de actos tendentes a la concreción de la deuda tributaria. En definitiva, con el objetivo de verificar que la exacta capacidad económica fijada por la norma tributaria ha sido realmente declarada, procediendo la Administración tributaria a poner en práctica sus potestades administrativas en cumplimiento del mandato de asegurar que los ciudadanos contribuyan de acuerdo con verdadera capacidad económica a que hace referencia el artículo 31.1 de la Constitución española. Por tanto, la comprobación de valores se integra dentro de la labor de comprobación de la Administración tributaria<sup>6</sup>, como lo acredita que dicho procedi-

<sup>2</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

<sup>3</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos», *Hacienda Pública Española*, núm. 80/1983, pág. 37.

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ BEREJO, A: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, IEF, 1976, págs. 286 y ss.

<sup>5</sup> La aplicación de los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

<sup>6</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y MARTÍN DELGADO, J. M.: *Ordenamiento Tributario Español*, 1977, pág. 432.

miento se incorpore junto al procedimiento de comprobación limitada y de inspección en la citada LGT. Es decir, la comprobación de valores pertenece al más amplio espectro de la labor de comprobación de la Administración, que tiene una aplicación generalizada, a todos los tributos que integran el sistema tributario español.

## II. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

El procedimiento de comprobación limitada aparece regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, dentro de los procedimientos de gestión tributaria del título III sobre aplicación de los tributos de dicha ley<sup>7</sup>.

En consecuencia, el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento más de la aplicación de los tributos, es decir, de las actividades administrativas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación, de acuerdo con lo señalado en el artículo 83.1 de la indicada LGT<sup>8</sup>. Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada no es una simple actuación administrativa sino una modalidad del procedimiento de gestión tributaria, como reconoce expresamente el artículo 123.1 e) de la LGT.

La aplicación de los tributos engloba una serie de actos, actividades y procedimientos administrativos, donde estos procedimientos conforman una función administrativa integrada en un cauce formal de actos de trámite y caracterizada por una serie de limitaciones para su ejercicio, tanto competenciales como temporales. Procedimientos que, normalmente al tratarse de procedimientos tributarios, concluyen con actos administrativos, una liquidación tributaria provisional, al menos, de acuerdo con el artículo 101 de la LGT.

En ese sentido, el artículo 83.3 de la citada norma señala que la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el indicado título III, por lo que los procedimientos de gestión tributaria se diferencian de los procedimientos de inspección y recaudación<sup>9</sup>, los cuales disponen de una regulación propia y autónoma en la citada ley<sup>10</sup>.

No obstante, aunque el procedimiento de comprobación limitada se encuentra entre los procedimientos de la gestión tributaria, la LGT permite que el procedimiento de comprobación limitada pueda efectuarse, asimismo, por la Inspección o constituir un paso previo hacia la regularización

<sup>7</sup> BERNARDO GÓMEZ, C.: «Novedades en el procedimiento de Gestión Tributaria», IFAES, Madrid, 29 de enero de 2004, MIMEO.

<sup>8</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El Procedimiento de Comprobación Limitada en la Nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, págs. 45-61.

<sup>9</sup> MARTÍNEZ LA FUENTE, A.: «La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núms. 23-24, diciembre 2004, págs. 11-32.

<sup>10</sup> Inspección, capítulo IV (arts. 141-159), recaudación, capítulo V (arts. 160-177), del título II de la LGT.

integral del obligado tributario<sup>11</sup>. En ese sentido, el artículo 141 h) de la LGT señala que a la Inspección tributaria le corresponde el ejercicio de las funciones administrativas relativas, entre otras, a la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a los citados artículos 136 a 140 de dicha ley. Es decir, la Inspección puede realizar el procedimiento de comprobación limitada al no ser exclusivo de los órganos de gestión, siguiendo las normas del citado procedimiento y no mediante el procedimiento inspector. Por tanto, la restricción material de las facultades de la Inspección en el procedimiento de comprobación limitada debe conllevar que la propia Inspección no pueda examinar dentro de dicho procedimiento la contabilidad del obligado tributario, de acuerdo con el artículo 136.2 c) de la LGT<sup>12</sup> en relación con el artículo 142.1 de dicho texto legal.

El legislador ha pensado en que la Inspección aplicase este procedimiento para ejercitar actividades administrativas en determinados lugares exteriores a las oficinas públicas, disponiendo de las facultades propias de los de la Inspección, en relación por ejemplo con los actos censales y con la comprobación de los resultados del método de estimación objetiva.

En definitiva, el procedimiento de comprobación limitada será realizado por los órganos de gestión tributaria normalmente desde las oficinas públicas, mientras que a la Inspección le correspondería la realización de actuaciones de comprobación limitada fuera de dichas oficinas, comprobación de datos censales y del método de estimación objetiva. Por el contrario, dentro del procedimiento inspector, las actuaciones propias de comprobación limitada constituirían una actividad más de dicho procedimiento, integrando un mero acto de trámite<sup>13</sup>.

En el procedimiento de comprobación limitada, por tanto, la Administración tributaria (gestión o inspección) no se limita a realizar una comprobación meramente formal sino que a través de unas nuevas facultades procede verificar más concienzudamente la situación fiscal del obligado tributario<sup>14</sup>. Procedimiento de comprobación limitada que puede terminar en el inicio del propio procedimiento inspector, aunque dicho inicio no puede pedirse por parte del obligado tributario.

Por tanto, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento típico de la gestión tributaria, tal y como señala el artículo 123.1 e) de la LGT, siendo de aplicación las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios regulados en el capítulo II del título III de la LGT. Es decir, dicho procedimiento se iniciará de oficio en este caso (art. 98 de la LGT, en relación con el art. 118 c) de la LGT), desarrollándose las actuaciones señaladas en el artículo 99 de la LGT, terminando bien en la caducidad del propio procedimien-

<sup>11</sup> Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág. 141.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> MELLADO BENAVENTE, F. M.: «La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria», *Carta Tributaria, monografías*, núm. 21/2004, 1.ª quincena diciembre.

<sup>14</sup> En este camino, se ha de destacar la nueva redacción del artículo 123 de la LGT de 1963, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, así como por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

to, o por resolución, desistimiento, renuncia al derecho, imposibilidad material de continuar o por cualquier otra causa prevista en nuestro ordenamiento tributario<sup>15</sup>.

También serán aplicables las normas relativas a la obligación de resolver y sobre la motivación de los actos de liquidación (art. 103.3 de la LGT), así como a plazos de resolución (art. 104 de la LGT), a los medios de prueba (arts. 105 a 108 de la LGT) y a las notificaciones (arts. 109 a 112 de la LGT).

En definitiva, esta modalidad del procedimiento de gestión prevista en el artículo 123 de la LGT constituyó una de las grandes novedades introducidas por dicha ley, caracterizada por la limitación de las actuaciones a las señaladas en el artículo 136.2 de dicho cuerpo legal, concretadas en el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y autoliquidaciones, de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria (con excepción de la contabilidad mercantil), y del examen de la información obtenida los requerimientos a terceros, o bien derivada de los datos de que disponga la Administración tributaria y que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o de otros presupuestos de la obligación tributaria.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada tiene a su vez dos límites precisos:

1. El procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133 de la LGT), centrado en el cotejo de datos por parte de la Administración tributaria y de corrección de errores<sup>16</sup>. Este procedimiento de verificación de datos puede concluir en sí mismo o bien continuar en un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con el artículo 133.2 e) de la LGT. Procedimiento de verificación de datos limitado a la comprobación de la existencia de errores aritméticos o defectos formales en la declaración o autoliquidación, así como a la verificación de posibles discrepancias entre los datos declarados por el obligado tributario y los que obren en poder de la Administración y a la aclaración de datos no referidos a actividades económicas<sup>17</sup>.
2. El procedimiento de inspección, que supone una limitación en el procedimiento de comprobación limitada, dado que supone el ejercicio de una serie de facultades no ejercitables en el procedimiento de comprobación limitada, aunque este último procedimiento puede terminar en el inicio del procedimiento inspector.

El procedimiento de comprobación limitada está caracterizado por la amplitud en la comprobación de las obligaciones tributarias, si bien limitadas las facultades respecto de los lugares de actuación y los elementos de la obligación tributaria a comprobar<sup>18</sup>. Este procedimiento supone una

<sup>15</sup> Artículo 100 de la LGT.

<sup>16</sup> *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. IEF, *op. cit.*, pág. 142-3.

<sup>17</sup> *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003, pág. 52.

<sup>18</sup> VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: *Todo Fiscal*. Com 2004, Editorial CISS, Valencia 2004, pág. 2.133.



ampliación de las facultades tradicionales de los órganos de gestión tributaria, que abarcan la comprobación de cualquier obligación tributaria, la investigación de hechos imposables o parámetros de la obligación tributaria no declarados o manifestados de forma insuficiente ante la Administración tributaria, si bien limitadas por el lugar de su ejecución y la restricción de determinadas actuaciones.

El procedimiento de comprobación limitada se centra de acuerdo con el artículo 136.2 de la LGT en el *examen* de los datos consignados en las declaraciones de los obligados tributarios, es decir, la comprobación formal de los documentos presentados<sup>19</sup> y la calificación jurídica de los mismos, así como en el *examen* de los antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos de la obligación tributaria no declarados y en *el examen* de los registros exigidos por la normativa tributaria (la contabilidad fiscal) *con excepción de la contabilidad mercantil*<sup>20</sup>, sin perjuicio del examen de las facturas o documentos que sirvan para justificar las operaciones contables tanto mercantiles como fiscales. Finalmente, el procedimiento de comprobación limitada abarca la posibilidad de emitir requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a entregar con carácter general o para que ratifiquen la información facilitada mediante el oportuno justificante, salvo los requerimientos financieros.

El procedimiento de comprobación limitada se inicia de oficio de conformidad con el artículo 137.1 de la LGT, inicio que puede ir acompañado ya de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria disponga de los datos suficientes<sup>21</sup>, pudiendo el obligado tributario realizar las alegaciones correspondientes en este trámite. Notificación del inicio del procedimiento que interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, al mismo tiempo que debe incluir con claridad el alcance de la comprobación, dado que la misma no puede ser omnicomprendiva de cualquier obligación tributaria ni el propio puede solicitar la ampliación de dicho alcance. En segundo lugar, el artículo 138 de la LGT regula la tramitación de dicho procedimiento, destacando la propuesta de liquidación y la apertura consiguiente del trámite de audiencia a fin de que el obligado tributario realice las alegaciones que tenga por conveniente. No obstante, se ha de subrayar que es posible que los órganos de gestión puedan solicitar informes de conformidad con el artículo 99.7 de la LGT, sobre valoración de bienes o bien solicitar de la Inspección su opinión sobre la conveniencia de pasar a un procedimiento inspector la actuación correspondiente<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso 3715/2011 (NFJ066242) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de septiembre de 2002 (R. G. 4582/1999 –NFJ066226–) en el recurso extraordinario para la unificación de criterio.

<sup>20</sup> Libro Diario, Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, Libro de Actas, Libro de Acciones Nominativas, para las sociedades anónimas, y libro de socios para las sociedades limitadas.

<sup>21</sup> No sea necesario obtener de datos de terceros, o solicitar justificantes, o consultar libros o facturas.

<sup>22</sup> En ese sentido, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 11 de octubre de 2001 (R. G. 4583/1999 –NFJ010954–).

El procedimiento de comprobación limitada ha de concluirse en el plazo de seis meses a que hace referencia el artículo 104.1 de la LGT, y terminará por resolución expresa, por caducidad una vez transcurrido el plazo citado sin haberse notificado la indicada resolución y por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada mediante la oportuna comunicación al respecto que debe incluir la motivación oportuna.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada debe concluir con una notificación expresa, que en el caso normal de terminación del procedimiento deberá incluir las menciones de la obligación tributaria objeto de comprobación, la especificación de las actuaciones realizadas, los hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación expresa de que no procede la regularización de la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de la comprobación realizada, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 139.2 de la LGT.

Finalmente, el artículo 140 de la citada norma regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, señalando dicho precepto que aunque se trate de liquidaciones provisionales practicadas por la Administración tributaria, esta no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un nuevo procedimiento de comprobación limitada o en un procedimiento inspector posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución final del procedimiento de comprobación anterior.

### III. LA COMPROBACIÓN DEL VALOR DE ENAJENACIÓN DE VALORES NO COTIZADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

En los casos estudiados y que hacíamos referencia en la introducción, la Administración tributaria ha procedido a fijar el valor de las participaciones transmitidas de una entidad no cotizada con base en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, concretamente en función del valor teórico o bien con base en el valor de capitalización, dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

Valor de transmisión que la Administración tributaria fija de acuerdo con el valor legalmente establecido y en contra del importe determinado por los interesados, que también tiene su apoyatura legal, lo que exigiría de dicha Administración la *motivación* necesaria de las citadas liquidaciones.

No obstante, la determinación de dicho valor de transmisión debería haber llevado consigo necesariamente las siguientes actuaciones por la Administración tributaria:

1. Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondiente a los tres ejercicios citados, mediante *el oportuno requerimiento*.

2. Proceder posteriormente el órgano de gestión al *análisis y valoración* de los fondos propios y resultados.

Exigencias que pasamos a analizar.

## A) EXAMEN Y VALORACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

La Administración tributaria ha procedido a determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones de entidades no cotizadas con base en los datos contables de dichas entidades. Sin embargo, el examen y valoración de dichos datos contables, que no dejan de ser la contabilidad mercantil de las entidades participadas, no corresponde su realización a los órganos de gestión de la AEAT, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con lo establecido en el artículo 136.2 c) de la LGT, que establece que en este procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria puede examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil*. Petición, análisis y valoración de estados contables que debe realizar, en su caso, por la *Inspección de los tributos*, dentro del correspondiente procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 141 de la LGT, letra b) sobre la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones tributarias, y letra d) referida a la comprobación del valor de bienes, en relación con el artículo 142.1 de dicha ley, a través del examen de los libros y la contabilidad principal y auxiliar de la entidad cuyas participaciones se enajenan.

En este sentido, el artículo 139.1 c) de la LGT señala que el procedimiento de comprobación limitada *deberá terminar* por el inicio de un *procedimiento inspector* que incluya el objeto de la comprobación limitada, por lo que en estos casos citados la Administración tributaria debió finalizar el procedimiento de comprobación limitada cuando resultaba evidente que debía examinar la contabilidad mercantil, máxime cuando los interesados habían alegado previamente que el valor declarado se correspondía con su valor real.

Las actuaciones de obtención de información y valoración de estados contables no cabe su realización directamente por los órganos de gestión en un procedimiento de comprobación limitada, dado que es necesario proceder al examen, análisis y valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, de conformidad con el artículo 136.2 c) de la LGT.

En el procedimiento de comprobación limitada a los órganos de gestión solamente les corresponde el *examen* de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, y de la información de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil*, así como proceder a realizar requerimientos a terceros para la aportación de la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general, situación que no ha ocurrido en estos casos.

En el procedimiento de comprobación limitada, los órganos de gestión deben proceder a comprobar los hechos, determinantes de la obligación tributaria, pero no pueden proceder a examinar y valorar los estados contables de una entidad, ya que eso supone examinar y valorar la contabilidad mercantil. Máxime cuando los interesados en el trámite de puesta de manifiesto adujeron que el valor declarado se correspondía con el valor real de las participaciones enajenadas, de acuerdo con la situación patrimonial y las expectativas de negocio a medio plazo de las entidades implicadas. En efecto, el artículo 37.1 b), párrafo segundo, de la LIRPF señala que el valor teórico de capitalización de las participaciones no servirá de base para determinar el valor de transmisión de las participaciones cuando el interesado aduzca y acredite que el valor declarado correspondía al que hubieran convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

La Administración, por tanto, está obligada a motivar adecuadamente las liquidaciones de acuerdo con el artículo 102.2 c) de la LGT, lo que requiere *valorar la contabilidad mercantil de la entidad participada*. En el mismo sentido, el artículo 139.2 c) de la citada ley exige que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, *al menos*, la relación de hechos y fundamentos de derecho que motivan dicha resolución, lo que en este caso exige que la Administración tributaria deba valorar y analizar la contabilidad mercantil para proceder motivadamente a determinar el valor de las participaciones enajenadas. En definitiva, para determinar el valor teórico o el valor de capitalización de las participaciones, dicha Administración ha de examinar y valorar la contabilidad mercantil, dado el requisito de motivación antes señalado, y que es exigible a toda liquidación administrativa obligatoriamente. Reiteramos, con mayor razón cuando los interesados han aducido que cumplieron con lo exigido legalmente, ya que declararon el valor real de sus participaciones en la fecha de enajenación, de acuerdo con lo que el propio artículo 37 de la LIRPF permite.

Por otra parte, la Administración tributaria debe analizar *el método de valoración más adecuado* de las participaciones, entre el valor teórico o el valor de capitalización, lo que exige de nuevo la valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, para que motivadamente se establezca el valor de las participaciones en la liquidación correspondiente. Por tanto, el procedimiento elegido por la Administración tributaria, el procedimiento de comprobación limitada, para valorar las participaciones en función de los estados contables de la entidad participada, es totalmente inadecuado, ya que exige por el órgano de gestión el examen y valoración de los estados contables dentro del procedimiento de comprobación limitada. En resumen, los órganos de gestión tributaria se excedieron en sus facultades legalmente establecidas, ya que procedieron a consultar dicha contabilidad dentro del procedimiento de comprobación limitada, cuando no están legalmente habilitados para ello dentro de dicho procedimiento, sin que pueda servir de justificación el hecho de que procedieron a tomar los datos de la información que ya disponía la Administración por haberse declarado en las autoliquidaciones presentadas por las entidades a efectos del impuesto sobre sociedades, dado que la fijación del valor de enajenación de las participaciones exigiría el examen y valoración de dichos estados contables, como hemos señalado.

En efecto, en este sentido se han de destacar las Sentencias del *Tribunal Supremo* de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 1114/2009 –NFJ045460–) y de 24 de septiembre de 2012 (rec. núm.

2431/2010 –NFJ049189–). En la primera de las sentencias citadas, la Administración tributaria no procedió a examinar la «documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquel...», en este caso «no se examinó» el balance de situación (la documentación contable), por lo que para el citado tribunal el órgano gestor no se excedió en sus facultades<sup>23</sup>. En la segunda sentencia, el Tribunal Supremo señaló expresamente que el procedimiento de comprobación limitada debe llevarse a cabo a través de una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, y concluye: «Eso sí, las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales»<sup>24</sup>. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–) que señala «la excepción a esa facultad examinadora la constituye por su objeto la «contabilidad mercantil». «El órgano de gestión no puede examinar dicha contabilidad o auditar lo contabilizado». Así como se ha de mencionar la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–).

En el mismo sentido se ha pronunciado la vía económico-administrativa a raíz de las citadas sentencias del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, relativo al recurso de alzada para la unificación de criterio (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), señaló que «al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por la Administración la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables, ni para constatar simplemente los datos contables con los declarados–, al igual que no pueden regularizarse elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil».

El propio TEAC en Resolución de fecha 13 de mayo de 2014 (R. G. 5481/2011 –NFJ054351–) consideró inadecuado el *procedimiento de comprobación limitada* para el caso de la transmisión de participaciones *cuando es necesario examinar la documentación contable*, de conformidad con las Sentencias citadas del Tribunal Supremo de fechas 1 de diciembre de 2011 y 24 de septiembre de 2012. Y concluye, «la Administración debería haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación del procedimiento inspector, que incluyera el objeto de la comprobación limitada en cumplimiento de lo previsto en el ya referido artículo 139.1 LGT»<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, para comprobar la reducción en el impuesto sobre sucesiones por la transmisión de la empresa familiar. En ese caso, no se aportó el balance de situación, aunque fue requerida su aportación, por lo que no pudo consultarse.

<sup>24</sup> El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, la comprobación abreviada que no puede extenderse al examen de la contabilidad mercantil, fundamento jurídico tercero.

<sup>25</sup> En ese caso, se trataba de comprobar la exención de la transmisión de participaciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el artículo 108 de la Ley del mercado de valores, ya que se requiere el examen de la documentación contable.

En los casos comprobados por la AEAT señalados, los órganos de gestión hacen referencia en las liquidaciones correspondientes a los datos consignados en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades implicadas, para determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones enajenadas, datos que han servido para fijar el valor comprobado de enajenación de dichas participaciones. Por lo que, o bien se han consultado los datos contables para determinar con exactitud el valor de enajenación de las participaciones, excediéndose de las facultades de los órganos gestores en el procedimiento de comprobación limitada, o bien no se han consultado dichos datos y el valor determinado de las participaciones en las liquidaciones deviene indefectiblemente en nulo, ya que ha sido determinado por la Administración tributaria de forma arbitraria, máxime cuando la Administración está obligada a motivar el valor elegido a la vista de las alegaciones de los contribuyentes.

Por otra parte, la Administración tributaria en las indicadas liquidaciones provisionales procede a fijar el porcentaje de los interesados en el capital social de las entidades participadas, lo que obligaría a la citada Administración a determinar la composición accionarial y a consultar el libro de socios, a concretar la fecha de adquisición de las participaciones para determinar su antigüedad y las posibles reducciones de la ganancia patrimonial, a estudiar las posibles ampliaciones de capital, etc., en definitiva a examinar *la situación mercantil, accionarial, contable y fiscal* de las entidades implicadas. La vida de la sociedad en palabras del Tribunal Supremo.

Por tanto, se ha de concluir que la gestión tributaria de la AEAT, a través del procedimiento de comprobación limitada no puede examinar la documentación contable de las entidades cuyas participaciones son enajenadas, dado que como señala el TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), en el procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad, ni está facultada para examinar dicha contabilidad ni a regularizar los elementos de la obligación tributaria con base en dicha contabilidad.

Podría señalarse que la Administración tributaria se ha limitado a aplicar los datos contables que ya disponía, los datos de los balances y de las cuentas de pérdidas y ganancias declarados por las entidades en el impuesto sobre sociedades, pero ya hemos señalado que este argumento resulta insuficiente dado que la Administración ha de examinar indefectiblemente la contabilidad para fijar el valor de las participaciones enajenadas, máxime cuando el valor prefijado por la Administración ha sido puesto en solfa por el contribuyente con sus alegaciones, de forma que ha de motivarse la liquidación según la situación contable de la entidad participada por aquel. En ese sentido resulta significativa la siguiente conclusión del TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, antes citada, al señalar en el fundamento jurídico sexto lo siguiente, «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 le otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar el procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 139.1 LGT».

Por tanto, en aquellos supuestos en que los administrados hayan puesto en cuestión el valor fijado por la Administración tributaria, ha de analizarse la contabilidad para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en su caso, de lo contrario los órganos administrativos no habrían acreditado el valor controvertido, al mismo tiempo que se generaría una *indefensión* clara y evidente al obligado tributario, ya que como señala el TEAC en dicha Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, «solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

En resumen, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada no sería el procedimiento adecuado para determinar el valor de enajenación de participaciones en entidades no cotizadas, dado que la Administración ha de proceder al examen de la contabilidad de dichas entidades a fin de determinar el valor teórico o por capitalización de dichos valores. Examen y valoración que indefectiblemente ha de producirse cuando el contribuyente no acepta el valor fijado por la Administración fiscal, ya que la dicha Administración ha de contestar las alegaciones formuladas sirviéndose necesariamente de los datos contables a fin de fijar el valor comprobado administrativamente y evitar la indefensión de los contribuyentes.

En igual sentido, se han pronunciado los *Tribunales Económico-Regionales*, basta citar al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en Resolución de 25 de marzo de 2011, relativa a la reclamación núm. 25/1110/2009, que concluyó en la imposibilidad del examen de la documentación contable en el procedimiento de comprobación limitada. Con el mismo criterio, la Resolución de fecha 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Local de Melilla (R. G. 56/97/2014), al señalar que:

«Cuarto. En lo que se refiere a la variación del valor de transmisión de una participación correspondiente a una entidad no cotizada, debe correr la misma suerte que el supuesto de regularización anterior. Resulta incontrovertido que el Órgano de gestión tributaria, fija el valor de transmisión, en función de la presunción *iuris tantum* establecida en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto, valor de transmisión que el Órgano gestor hace prevalecer, en contra del importe satisfecho por el interesado, aplicando el mayor de los dos valores: el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado de la entidad participada, o del valor de capitalización al 20% de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Determinación de valores que exigen inevitablemente las siguientes actuaciones por parte del Órgano liquidador: 1) Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondientes a los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o al Registro Mercantil. 2) Y sobre todo, posteriormente, resulta necesario proceder al análisis y valoración de las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados.

Sin embargo, las actuaciones descritas de obtención y valoración de estados contables, no cabe realizarlas igual que en el caso anterior, directamente por el órgano de gestión, Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Melilla, en el seno de un pro-

cedimiento de comprobación limitada, conforme establece el artículo 136.1 c) de la LGT. Petición-análisis-valoración de estados contables que se debe realizar, en su caso, por la Inspección de los Tributos, bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, o bien como una actuación de informe-valoración a petición del Órgano gestor».

El artículo 136.2 c) de la LGT no permite en el procedimiento de comprobación limitada el examen y valoración de la contabilidad mercantil, sino que dicho procedimiento solamente servirá para comprobar las declaraciones en función de los datos consignados por el obligado tributario en su declaración y de los datos en poder de la Administración. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso núm. 3715/2011 (NFJ066242), señala que los órganos de gestión *no pueden proceder a la comprobación administrativa cuando resulte necesario analizar la contabilidad de la empresa*, al igual que el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), antes indicada, en la que ha analizado esta limitación, y ha determinado que si es necesario un examen y valoración de la contabilidad mercantil, la regularización no podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Examen que ha de realizarse para determinar el valor de las participaciones en entidades no cotizadas y para refutar las alegaciones de los contribuyentes. Igualmente la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–), al señalar que la excepción a la facultad examinadora la constituye por su objeto la contabilidad mercantil.

## B) INCORPORACIÓN AL EXPEDIENTE DE LOS DATOS CONTABLES COMPLETOS EN VIRTUD DEL CORRESPONDIENTE REQUERIMIENTO

En los casos estudiados, a raíz de las liquidaciones giradas por la Administración tributaria, se observa que si bien dichas liquidaciones hacen referencia al balance de situación y a la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades cuyas participaciones han sido enajenadas, sin embargo dicha Administración ha regularizado la situación tributaria de los obligados tributarios sin analizar propiamente la contabilidad, dado que no consta que haya incorporado los *datos contables completos al expediente* en virtud del correspondiente requerimiento. Es decir, la Administración tributaria ha procedido a regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar *específicamente* la contabilidad de la entidad participada, ya que *no requirió su aportación a esta entidad*, cuando además los interesados habían alegado en todas las fases del procedimiento que el valor declarado era el real.

El órgano de gestión, por tanto, se ha limitado a determinar el patrimonio neto y los resultados contables, a afectos del cálculo del valor teórico y de capitalización de las participaciones enajenadas, y así regularizar la situación tributaria, sin analizar la contabilidad propiamente, ya que no se requirió a la entidad participada su aportación al oportuno procedimiento, con la indefensión correspondiente, limitándose a trasladar automáticamente el valor que figuraría en la declaración del impuesto sobre sociedades. Por tanto, *inmotivada e injustificadamente* el órgano de gestión dictó la liquidación, contraviniendo el citado artículo 102.2 c) de la LGT, en relación con el artículo 139.2 c) de la misma ley.



En efecto, el TEAC en la indicada Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.

En dicha resolución, el citado TEAC admite que sea el propio obligado tributario el que aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones, situación que a juicio de este autor sería difícil en este caso ya que estamos hablando de la contabilidad de un tercero, la contabilidad de la entidad cuyas participaciones se enajenan, y que el interesado no dispone de ella. Pues bien, si aportara en vía económico-administrativa, los tribunales deberían en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho. Por el contrario, si dicha contabilidad se aportara voluntariamente ante los órganos de aplicación de los tributos durante el procedimiento de comprobación limitada, si a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas deba concluirse que la contabilidad va a ser prueba que deba examinarse indefectiblemente, sin que pueda sustituirse por los demás medios de prueba contemplados en el citado artículo 136 de la LGT, la Administración tributaria ha de 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 de la LGT.

Por tanto, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 concluye que «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 solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

Por lo que, como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de septiembre de 2013, referida a la reclamación 28/28710/2010, «El Órgano de Gestión no requirió de la sociedad la contabilidad mercantil, por lo que no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero resulta obvio que para comprobar la veracidad de las manifestaciones vertidas en el acuerdo de liquidación debería, específicamente, haberse examinado la contabilidad del obligado tributario. El hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad, ha conllevado dos consecuencias: la falta de acreditación de lo pretendido por la Administración, y la imposición de una situación de indefensión al sujeto pasivo, porque solo con el examen de su contabilidad se podría haber comprobado la procedencia de la regularización». En el mismo sentido, Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 17 de septiembre de 2012 (R. G. 51/0085/2012).

Por lo que las liquidaciones giradas deben ser consideradas nulas, por la *indefensión generada*, ya que no se ha permitido a los interesados verificar y aducir respecto de una contabilidad mercantil, dado que no se ha incorporado al expediente al no haberse requerido a la entidad participada, ni la Administración ha podido contestar las alegaciones formuladas por los interesados

con base en una contabilidad que conste en el expediente. Al mismo tiempo que la oficina gestora, en el procedimiento de comprobación limitado llevado a cabo, no podía examinar la contabilidad, único modo de determinar con certeza el patrimonio neto y los resultados de los tres ejercicios últimos, limitación recogida en el artículo 136.2 c) de la LGT.

En definitiva, la Administración tributaria no puede requerir la documentación contable, y si en estos casos no la ha requerido efectivamente y se ha limitado a extrapolar los datos de la declaración del impuesto sobre sociedades, las liquidaciones giradas son nulas, debido a que dicha Administración no disponía de la documentación contable y tampoco la gestión tributaria pudo determinar *realmente* el valor neto patrimonial de la sociedad participada sin dicha documentación y así motivar las liquidaciones emitidas, con la indefensión manifiesta generada a los interesados. Finalmente, si consideramos que el procedimiento ha sido nulo de pleno derecho<sup>26</sup>, no se habría interrumpido el plazo de prescripción que tiene la Administración para determinar el importe de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación<sup>27</sup>.

### C) NECESIDAD DE INCLUIR EL DERECHO A LA SOLICITUD DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

La Administración tributaria ha determinado el valor real de las participaciones en función del patrimonio neto de una entidad o de los resultados contables, valor que es susceptible de prueba en contrario por el contribuyente para acreditar el verdadero valor de las participaciones enajenadas. El propio artículo 135 de la LGT reconoce el derecho de los interesados a promover la tasación contradictoria, debiendo la Administración indicar al interesado dicha opción en la liquidación notificada, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT en relación con el artículo 134.3 de la misma ley, así como el artículo 102.2 d) de la citada ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Menciones que no se han producido en los casos estudiados, donde la Administración tributaria en las liquidaciones giradas no ha advertido a los interesados sobre ese derecho a solicitar la

<sup>26</sup> En la misma línea, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 9446/2004 [NFJ026827]) –a cuyos fundamentos se remitió la posterior Sentencia de 23 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4141/2002 [NFJ029486])–, señalando la falta de interrupción de la prescripción de los actos nulos de pleno derecho. Podrá iniciarse otro procedimiento, pero siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración como se ha producido en este caso. En este mismo sentido, Sentencia de 19 de enero de 1996 (rec. cas. núm. 3922/1991 –NFJ004753–) y Sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998 –NFJ015646–). La doctrina anterior se vio confirmada por la Sentencia de 19 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de ley núm. 58/2004 [NFJ023423]) –cuyos términos reiteramos en la Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6766/2003 [NFJ036469])–. Doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su Sentencia de 19 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 6997/1999 –NFJ019298–), Sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción, ya que los actos nulos de pleno derecho no son convalidables.

<sup>27</sup> Artículo 66 de la LGT.

tasación pericial. Sin embargo, como indica la Resolución citada de 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Melilla núm. 56/97/2014:

«Quinto. Sin perjuicio de lo anterior, considera el Tribunal que cabe observar lo siguiente en relación con los medios de oposición con que cuenta el interesado, frente al valor fijado por la Administración Tributaria como valor de transmisión de una participación no cotizada, incrementando el importe autoliquidado.

Tal como se ha indicado anteriormente, considera el Tribunal que la Ley del impuesto establece en el artículo 37.1 b) una regla especial en cuanto a la determinación del valor de transmisión de una participación de una entidad no cotizada, estableciendo una presunción *iuris tantum* del valor de transmisión, fijando un importe mínimo de dicha transmisión, que no puede ser inferior al mayor de dos valores: el valor teórico de la participación, o el valor de capitalización, salvo que el interesado pruebe que el valor satisfecho es el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En suma, es el interesado el que tiene la carga de probar que el importe satisfecho no corresponde al valor resultante de aplicar las reglas de valoración, establecidas en el artículo 37.1 b) de la ley, y si el contribuyente no prueba que el precio satisfecho es el normal de mercado, es él quien debe sufrir las consecuencias y soportar como valor de transmisión el señalado en la ley. La razón de dicha regla de valoración, que admite prueba en contra, está en incorporar mayor seguridad jurídica en la valoración de valores sin negociación, en la medida que no existe un mercado regular y cotizado en los términos establecidos en la ley, donde se negocien los títulos transmitidos.

Ahora bien, el valor de transmisión que fije la Administración, en función del artículo 37.1 b), partiendo de la documental contable necesaria para ello, si bien resulta una obvia reiteración, hay que insistir que se trata de un valor fijado por la Administración Tributaria, y frente a dicho valor puede oponerse el interesado intentando probar la corrección del declarado, en suma, que el valor declarado corresponde con el importe satisfecho, prueba que puede hacer, sin perjuicio de las correspondientes alegaciones en el propio procedimiento de comprobación, mediante los medios de impugnación ordinarios fijados en la normativa tributaria contra las liquidaciones, como son mediante la interposición de recurso de reposición, o de reclamación económico-administrativa.

Pero además, y como valor fijado por la Administración Tributaria que se pretende valer contra el interesado, considera el Tribunal que este puede oponerse a la misma y probar la corrección del valor declarado, promoviendo Tasación Pericial Contradictoria, medio de impugnación que, por otra parte, considera el Tribunal que es el medio ideal de impugnación, cuando se trata de atacar una valoración en su aspecto intrínseco, (atacar la valoración, es en realidad, lo que el interesado, esencialmente hace, mediante el argumentario desplegado en las alegaciones formuladas en la presente reclamación, aportando en defensa de su posición, incluso dos periciales de auditores de cuentas, adjuntos a la reclamación inicialmente interpuesta, documentos nueve y diez de la misma, y que se hacen valer los mismos de nuevo en la presente reclamación). Es decir, la Tasación Pericial Contradictoria es el medio adecuado de impugnación de una valoración,

en los aspectos materiales, puramente técnicos, en el aspecto intrínseco del *quantum* de una valoración, controversias que afectan al fondo de la valoración, extremo que le resulta vedado enjuiciar a los Tribunales económico-administrativos, y que son distintos a los aspectos formales, entre ellos la debida motivación de la valoración, que son los que pueden y deben controlar los Tribunales económico-administrativos, de manera que para solventar las controversias materiales de la valoración, la norma, artículos 134.3 y 135 de la LGT, establece la Tasación Pericial Contradictoria, que exige la intervención de personal técnico en la materia a valorar, según el objeto de la valoración. Así, lo ha declarado el TEAC en resoluciones de 9 de abril de 2014 R. G. 1898/2010, de 16.01.2014 R. G. 5821/2011, o de 14.11.2013 R. G. 5815/2011, entre otras, por mencionar resoluciones de las más recientes, recaídas en este campo.

Dicha posibilidad de impugnación, Tasación Pericial Contradictoria, puede ejercitarla el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación, debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma Ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de Tasación Pericial Contradictoria, supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, las indicaciones anteriores no se recogen en la liquidación impugnada, irregularidad que lleva al Tribunal, junto con lo anteriormente expuesto, improcedencia del procedimiento de comprobación limitada, a acordar la anulación de la liquidación impugnada, estimando por todo lo expuesto, la reclamación interpuesta, sin entrar en el resto de las cuestiones planteadas por el reclamante».

Con base en lo indicado, aunque propiamente no nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de valor (referido al valor real o de mercado), sin embargo las liquidaciones giradas debieron hacer mención al derecho del contribuyente a ejercitar la tasación pericial contradictoria, como exige el artículo 135 de la LGT. Con más motivo, cuando los contribuyentes han manifestado su discrepancia con el valor comprobado por la Administración tributaria.

#### IV. CONCLUSIONES

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria tiene limitadas sus facultades, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de septiembre de 2012 (rec. núm. 2431/2010 –NFJ049189–), indicando que «a través de la comprobación abreviada se lleva a cabo una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, así como con los elementos de prueba de que esta disponga». Al mismo tiempo que

- el propio Tribunal Supremo ha concluido que el procedimiento de comprobación limitada sería inadecuado para realizar comprobaciones que requieren el mero examen a la contabilidad mercantil, concluyendo en el sentido de que «las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales». En esta misma línea se pronuncia la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–), al indicar que «En otras palabras, la comprobación abreviada permite la aportación de documentación contable a los solos efectos de la constatación de que los datos declarados, a la vista del documento de declaración-liquidación, son coincidentes con los obrantes en documentos o registros, que es una potestad que se detiene cuando no se trata solo del solo cotejo del dato declarado con el dato obrante en tales documentos o registros, sino de examinar estos y los hechos en que se basan, que es labor intrínsecamente asociada a la actividad inspectora, al entrañar un plus de indagación en el contenido mismo de tales registros y, aún más, en el de los hechos registrados, que es algo de mucha mayor intensidad que la actividad que autoriza la ley a la Administración al amparo del citado artículo 123 LGT 1963».
2. El TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que dentro del procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse la contabilidad mercantil, ya que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.
  3. Por otra parte, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre señala que no puede regularizarse la situación tributaria sin consultar la contabilidad mercantil cuando sea necesario o cuando el interesado haya hecho alegaciones sobre dicha documentación contable, al indicar que «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 solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».
  4. La tasación pericial contradictoria debería poder ser ejercitada en estos casos por el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

miento se incorpore junto al procedimiento de comprobación limitada y de inspección en la citada LGT. Es decir, la comprobación de valores pertenece al más amplio espectro de la labor de comprobación de la Administración, que tiene una aplicación generalizada, a todos los tributos que integran el sistema tributario español.

## II. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

El procedimiento de comprobación limitada aparece regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, dentro de los procedimientos de gestión tributaria del título III sobre aplicación de los tributos de dicha ley<sup>7</sup>.

En consecuencia, el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento más de la aplicación de los tributos, es decir, de las actividades administrativas dirigidas a la gestión, inspección y recaudación, de acuerdo con lo señalado en el artículo 83.1 de la indicada LGT<sup>8</sup>. Sin embargo, el procedimiento de comprobación limitada no es una simple actuación administrativa sino una modalidad del procedimiento de gestión tributaria, como reconoce expresamente el artículo 123.1 e) de la LGT.

La aplicación de los tributos engloba una serie de actos, actividades y procedimientos administrativos, donde estos procedimientos conforman una función administrativa integrada en un cauce formal de actos de trámite y caracterizada por una serie de limitaciones para su ejercicio, tanto competenciales como temporales. Procedimientos que, normalmente al tratarse de procedimientos tributarios, concluyen con actos administrativos, una liquidación tributaria provisional, al menos, de acuerdo con el artículo 101 de la LGT.

En ese sentido, el artículo 83.3 de la citada norma señala que la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en el indicado título III, por lo que los procedimientos de gestión tributaria se diferencian de los procedimientos de inspección y recaudación<sup>9</sup>, los cuales disponen de una regulación propia y autónoma en la citada ley<sup>10</sup>.

No obstante, aunque el procedimiento de comprobación limitada se encuentra entre los procedimientos de la gestión tributaria, la LGT permite que el procedimiento de comprobación limitada pueda efectuarse, asimismo, por la Inspección o constituir un paso previo hacia la regularización

<sup>7</sup> BERNARDO GÓMEZ, C.: «Novedades en el procedimiento de Gestión Tributaria», IFAES, Madrid, 29 de enero de 2004, MIMEO.

<sup>8</sup> CARBAJO VASCO, D.: «El Procedimiento de Comprobación Limitada en la Nueva Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 116/2005, págs. 45-61.

<sup>9</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria», *Impuestos*, núms. 23-24, diciembre 2004, págs. 11-32.

<sup>10</sup> Inspección, capítulo IV (arts. 141-159), recaudación, capítulo V (arts. 160-177), del título II de la LGT.

integral del obligado tributario<sup>11</sup>. En ese sentido, el artículo 141 h) de la LGT señala que a la Inspección tributaria le corresponde el ejercicio de las funciones administrativas relativas, entre otras, a la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a los citados artículos 136 a 140 de dicha ley. Es decir, la Inspección puede realizar el procedimiento de comprobación limitada al no ser exclusivo de los órganos de gestión, siguiendo las normas del citado procedimiento y no mediante el procedimiento inspector. Por tanto, la restricción material de las facultades de la Inspección en el procedimiento de comprobación limitada debe conllevar que la propia Inspección no pueda examinar dentro de dicho procedimiento la contabilidad del obligado tributario, de acuerdo con el artículo 136.2 c) de la LGT<sup>12</sup> en relación con el artículo 142.1 de dicho texto legal.

El legislador ha pensado en que la Inspección aplicase este procedimiento para ejercitar actividades administrativas en determinados lugares exteriores a las oficinas públicas, disponiendo de las facultades propias de los de la Inspección, en relación por ejemplo con los actos censales y con la comprobación de los resultados del método de estimación objetiva.

En definitiva, el procedimiento de comprobación limitada será realizado por los órganos de gestión tributaria normalmente desde las oficinas públicas, mientras que a la Inspección le correspondería la realización de actuaciones de comprobación limitada fuera de dichas oficinas, comprobación de datos censales y del método de estimación objetiva. Por el contrario, dentro del procedimiento inspector, las actuaciones propias de comprobación limitada constituirían una actividad más de dicho procedimiento, integrando un mero acto de trámite<sup>13</sup>.

En el procedimiento de comprobación limitada, por tanto, la Administración tributaria (gestión o inspección) no se limita a realizar una comprobación meramente formal sino que a través de unas nuevas facultades procede verificar más concienzudamente la situación fiscal del obligado tributario<sup>14</sup>. Procedimiento de comprobación limitada que puede terminar en el inicio del propio procedimiento inspector, aunque dicho inicio no puede pedirse por parte del obligado tributario.

Por tanto, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento típico de la gestión tributaria, tal y como señala el artículo 123.1 e) de la LGT, siendo de aplicación las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios regulados en el capítulo II del título III de la LGT. Es decir, dicho procedimiento se iniciará de oficio en este caso (art. 98 de la LGT, en relación con el art. 118 c) de la LGT), desarrollándose las actuaciones señaladas en el artículo 99 de la LGT, terminando bien en la caducidad del propio procedimien-

<sup>11</sup> Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pág. 141.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> MELLADO BENAVENTE, F. M.: «La comprobación limitada de los órganos de gestión tributaria», *Carta Tributaria, monografías*, núm. 21/2004, 1.ª quincena diciembre.

<sup>14</sup> En este camino, se ha de destacar la nueva redacción del artículo 123 de la LGT de 1963, dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, así como por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

to, o por resolución, desistimiento, renuncia al derecho, imposibilidad material de continuar o por cualquier otra causa prevista en nuestro ordenamiento tributario<sup>15</sup>.

También serán aplicables las normas relativas a la obligación de resolver y sobre la motivación de los actos de liquidación (art. 103.3 de la LGT), así como a plazos de resolución (art. 104 de la LGT), a los medios de prueba (arts. 105 a 108 de la LGT) y a las notificaciones (arts. 109 a 112 de la LGT).

En definitiva, esta modalidad del procedimiento de gestión prevista en el artículo 123 de la LGT constituyó una de las grandes novedades introducidas por dicha ley, caracterizada por la limitación de las actuaciones a las señaladas en el artículo 136.2 de dicho cuerpo legal, concretadas en el examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y autoliquidaciones, de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria (con excepción de la contabilidad mercantil), y del examen de la información obtenida los requerimientos a terceros, o bien derivada de los datos de que disponga la Administración tributaria y que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o de otros presupuestos de la obligación tributaria.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada tiene a su vez dos límites precisos:

1. El procedimiento de verificación de datos (arts. 131 a 133 de la LGT), centrado en el cotejo de datos por parte de la Administración tributaria y de corrección de errores<sup>16</sup>. Este procedimiento de verificación de datos puede concluir en sí mismo o bien continuar en un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con el artículo 133.2 e) de la LGT. Procedimiento de verificación de datos limitado a la comprobación de la existencia de errores aritméticos o defectos formales en la declaración o autoliquidación, así como a la verificación de posibles discrepancias entre los datos declarados por el obligado tributario y los que obren en poder de la Administración y a la aclaración de datos no referidos a actividades económicas<sup>17</sup>.
2. El procedimiento de inspección, que supone una limitación en el procedimiento de comprobación limitada, dado que supone el ejercicio de una serie de facultades no ejercitables en el procedimiento de comprobación limitada, aunque este último procedimiento puede terminar en el inicio del procedimiento inspector.

El procedimiento de comprobación limitada está caracterizado por la amplitud en la comprobación de las obligaciones tributarias, si bien limitadas las facultades respecto de los lugares de actuación y los elementos de la obligación tributaria a comprobar<sup>18</sup>. Este procedimiento supone una

<sup>15</sup> Artículo 100 de la LGT.

<sup>16</sup> *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*. Ed. IEF, *op. cit.*, pág. 142-3.

<sup>17</sup> *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, 23 de enero de 2003, pág. 52.

<sup>18</sup> VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: *Todo Fiscal*. Com 2004, Editorial CISS, Valencia 2004, pág. 2.133.



ampliación de las facultades tradicionales de los órganos de gestión tributaria, que abarcan la comprobación de cualquier obligación tributaria, la investigación de hechos imposables o parámetros de la obligación tributaria no declarados o manifestados de forma insuficiente ante la Administración tributaria, si bien limitadas por el lugar de su ejecución y la restricción de determinadas actuaciones.

El procedimiento de comprobación limitada se centra de acuerdo con el artículo 136.2 de la LGT en el *examen* de los datos consignados en las declaraciones de los obligados tributarios, es decir, la comprobación formal de los documentos presentados<sup>19</sup> y la calificación jurídica de los mismos, así como en el *examen* de los antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos de la obligación tributaria no declarados y en *el examen* de los registros exigidos por la normativa tributaria (la contabilidad fiscal) *con excepción de la contabilidad mercantil*<sup>20</sup>, sin perjuicio del examen de las facturas o documentos que sirvan para justificar las operaciones contables tanto mercantiles como fiscales. Finalmente, el procedimiento de comprobación limitada abarca la posibilidad de emitir requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a entregar con carácter general o para que ratifiquen la información facilitada mediante el oportuno justificante, salvo los requerimientos financieros.

El procedimiento de comprobación limitada se inicia de oficio de conformidad con el artículo 137.1 de la LGT, inicio que puede ir acompañado ya de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria disponga de los datos suficientes<sup>21</sup>, pudiendo el obligado tributario realizar las alegaciones correspondientes en este trámite. Notificación del inicio del procedimiento que interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar, al mismo tiempo que debe incluir con claridad el alcance de la comprobación, dado que la misma no puede ser omnicomprendiva de cualquier obligación tributaria ni el propio puede solicitar la ampliación de dicho alcance. En segundo lugar, el artículo 138 de la LGT regula la tramitación de dicho procedimiento, destacando la propuesta de liquidación y la apertura consiguiente del trámite de audiencia a fin de que el obligado tributario realice las alegaciones que tenga por conveniente. No obstante, se ha de subrayar que es posible que los órganos de gestión puedan solicitar informes de conformidad con el artículo 99.7 de la LGT, sobre valoración de bienes o bien solicitar de la Inspección su opinión sobre la conveniencia de pasar a un procedimiento inspector la actuación correspondiente<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> Véanse la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso 3715/2011 (NFJ066242) y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de septiembre de 2002 (R. G. 4582/1999 –NFJ066226–) en el recurso extraordinario para la unificación de criterio.

<sup>20</sup> Libro Diario, Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, Libro de Actas, Libro de Acciones Nominativas, para las sociedades anónimas, y libro de socios para las sociedades limitadas.

<sup>21</sup> No sea necesario obtener de datos de terceros, o solicitar justificantes, o consultar libros o facturas.

<sup>22</sup> En ese sentido, Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 11 de octubre de 2001 (R. G. 4583/1999 –NFJ010954–).

El procedimiento de comprobación limitada ha de concluirse en el plazo de seis meses a que hace referencia el artículo 104.1 de la LGT, y terminará por resolución expresa, por caducidad una vez transcurrido el plazo citado sin haberse notificado la indicada resolución y por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada mediante la oportuna comunicación al respecto que debe incluir la motivación oportuna.

Por tanto, el procedimiento de comprobación limitada debe concluir con una notificación expresa, que en el caso normal de terminación del procedimiento deberá incluir las menciones de la obligación tributaria objeto de comprobación, la especificación de las actuaciones realizadas, los hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación expresa de que no procede la regularización de la situación tributaria del contribuyente como consecuencia de la comprobación realizada, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 139.2 de la LGT.

Finalmente, el artículo 140 de la citada norma regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, señalando dicho precepto que aunque se trate de liquidaciones provisionales practicadas por la Administración tributaria, esta no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un nuevo procedimiento de comprobación limitada o en un procedimiento inspector posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución final del procedimiento de comprobación anterior.

### III. LA COMPROBACIÓN DEL VALOR DE ENAJENACIÓN DE VALORES NO COTIZADOS EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

En los casos estudiados y que hacíamos referencia en la introducción, la Administración tributaria ha procedido a fijar el valor de las participaciones transmitidas de una entidad no cotizada con base en el artículo 37.1 b) de la LIRPF, concretamente en función del valor teórico o bien con base en el valor de capitalización, dentro de un procedimiento de comprobación limitada.

Valor de transmisión que la Administración tributaria fija de acuerdo con el valor legalmente establecido y en contra del importe determinado por los interesados, que también tiene su apoyatura legal, lo que exigiría de dicha Administración la *motivación* necesaria de las citadas liquidaciones.

No obstante, la determinación de dicho valor de transmisión debería haber llevado consigo necesariamente las siguientes actuaciones por la Administración tributaria:

1. Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondiente a los tres ejercicios citados, mediante *el oportuno requerimiento*.

2. Proceder posteriormente el órgano de gestión al *análisis y valoración* de los fondos propios y resultados.

Exigencias que pasamos a analizar.

## A) EXAMEN Y VALORACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES POR LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

La Administración tributaria ha procedido a determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones de entidades no cotizadas con base en los datos contables de dichas entidades. Sin embargo, el examen y valoración de dichos datos contables, que no dejan de ser la contabilidad mercantil de las entidades participadas, no corresponde su realización a los órganos de gestión de la AEAT, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, de conformidad con lo establecido en el artículo 136.2 c) de la LGT, que establece que en este procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria puede examinar los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil*. Petición, análisis y valoración de estados contables que debe realizar, en su caso, por la *Inspección de los tributos*, dentro del correspondiente procedimiento inspector, de conformidad con el artículo 141 de la LGT, letra b) sobre la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones tributarias, y letra d) referida a la comprobación del valor de bienes, en relación con el artículo 142.1 de dicha ley, a través del examen de los libros y la contabilidad principal y auxiliar de la entidad cuyas participaciones se enajenan.

En este sentido, el artículo 139.1 c) de la LGT señala que el procedimiento de comprobación limitada *deberá terminar* por el inicio de un *procedimiento inspector* que incluya el objeto de la comprobación limitada, por lo que en estos casos citados la Administración tributaria debió finalizar el procedimiento de comprobación limitada cuando resultaba evidente que debía examinar la contabilidad mercantil, máxime cuando los interesados habían alegado previamente que el valor declarado se correspondía con su valor real.

Las actuaciones de obtención de información y valoración de estados contables no cabe su realización directamente por los órganos de gestión en un procedimiento de comprobación limitada, dado que es necesario proceder al examen, análisis y valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, de conformidad con el artículo 136.2 c) de la LGT.

En el procedimiento de comprobación limitada a los órganos de gestión solamente les corresponde el *examen* de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, y de la información de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria, *con excepción de la contabilidad mercantil*, así como proceder a realizar requerimientos a terceros para la aportación de la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general, situación que no ha ocurrido en estos casos.

En el procedimiento de comprobación limitada, los órganos de gestión deben proceder a comprobar los hechos, determinantes de la obligación tributaria, pero no pueden proceder a examinar y valorar los estados contables de una entidad, ya que eso supone examinar y valorar la contabilidad mercantil. Máxime cuando los interesados en el trámite de puesta de manifiesto adujeron que el valor declarado se correspondía con el valor real de las participaciones enajenadas, de acuerdo con la situación patrimonial y las expectativas de negocio a medio plazo de las entidades implicadas. En efecto, el artículo 37.1 b), párrafo segundo, de la LIRPF señala que el valor teórico de capitalización de las participaciones no servirá de base para determinar el valor de transmisión de las participaciones cuando el interesado aduzca y acredite que el valor declarado correspondía al que hubieran convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

La Administración, por tanto, está obligada a motivar adecuadamente las liquidaciones de acuerdo con el artículo 102.2 c) de la LGT, lo que requiere *valorar la contabilidad mercantil de la entidad participada*. En el mismo sentido, el artículo 139.2 c) de la citada ley exige que la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, *al menos*, la relación de hechos y fundamentos de derecho que motivan dicha resolución, lo que en este caso exige que la Administración tributaria deba valorar y analizar la contabilidad mercantil para proceder motivadamente a determinar el valor de las participaciones enajenadas. En definitiva, para determinar el valor teórico o el valor de capitalización de las participaciones, dicha Administración ha de examinar y valorar la contabilidad mercantil, dado el requisito de motivación antes señalado, y que es exigible a toda liquidación administrativa obligatoriamente. Reiteramos, con mayor razón cuando los interesados han aducido que cumplieron con lo exigido legalmente, ya que declararon el valor real de sus participaciones en la fecha de enajenación, de acuerdo con lo que el propio artículo 37 de la LIRPF permite.

Por otra parte, la Administración tributaria debe analizar *el método de valoración más adecuado* de las participaciones, entre el valor teórico o el valor de capitalización, lo que exige de nuevo la valoración de la contabilidad mercantil de la entidad participada, para que motivadamente se establezca el valor de las participaciones en la liquidación correspondiente. Por tanto, el procedimiento elegido por la Administración tributaria, el procedimiento de comprobación limitada, para valorar las participaciones en función de los estados contables de la entidad participada, es totalmente inadecuado, ya que exige por el órgano de gestión el examen y valoración de los estados contables dentro del procedimiento de comprobación limitada. En resumen, los órganos de gestión tributaria se excedieron en sus facultades legalmente establecidas, ya que procedieron a consultar dicha contabilidad dentro del procedimiento de comprobación limitada, cuando no están legalmente habilitados para ello dentro de dicho procedimiento, sin que pueda servir de justificación el hecho de que procedieron a tomar los datos de la información que ya disponía la Administración por haberse declarado en las autoliquidaciones presentadas por las entidades a efectos del impuesto sobre sociedades, dado que la fijación del valor de enajenación de las participaciones exigiría el examen y valoración de dichos estados contables, como hemos señalado.

En efecto, en este sentido se han de destacar las Sentencias del *Tribunal Supremo* de 1 de diciembre de 2011 (rec. núm. 1114/2009 –NFJ045460–) y de 24 de septiembre de 2012 (rec. núm.

2431/2010 –NFJ049189–). En la primera de las sentencias citadas, la Administración tributaria no procedió a examinar la «documentación contable, facultad reservada en exclusiva al procedimiento de inspección, sino que utilizó los datos y documentos presentados por aquel...», en este caso «no se examinó» el balance de situación (la documentación contable), por lo que para el citado tribunal el órgano gestor no se excedió en sus facultades<sup>23</sup>. En la segunda sentencia, el Tribunal Supremo señaló expresamente que el procedimiento de comprobación limitada debe llevarse a cabo a través de una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, y concluye: «Eso sí, las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales»<sup>24</sup>. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–) que señala «la excepción a esa facultad examinadora la constituye por su objeto la «contabilidad mercantil». «El órgano de gestión no puede examinar dicha contabilidad o auditar lo contabilizado». Así como se ha de mencionar la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–).

En el mismo sentido se ha pronunciado la vía económico-administrativa a raíz de las citadas sentencias del Tribunal Supremo. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, relativo al recurso de alzada para la unificación de criterio (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), señaló que «al amparo y en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por la Administración la contabilidad mercantil –ni para examinar la realidad material de los asientos contables, ni para constatar simplemente los datos contables con los declarados–, al igual que no pueden regularizarse elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil».

El propio TEAC en Resolución de fecha 13 de mayo de 2014 (R. G. 5481/2011 –NFJ054351–) consideró inadecuado el *procedimiento de comprobación limitada* para el caso de la transmisión de participaciones *cuando es necesario examinar la documentación contable*, de conformidad con las Sentencias citadas del Tribunal Supremo de fechas 1 de diciembre de 2011 y 24 de septiembre de 2012. Y concluye, «la Administración debería haber puesto fin al procedimiento de comprobación limitada iniciado y haber comenzado la tramitación del procedimiento inspector, que incluyera el objeto de la comprobación limitada en cumplimiento de lo previsto en el ya referido artículo 139.1 LGT»<sup>25</sup>.

<sup>23</sup> El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, para comprobar la reducción en el impuesto sobre sucesiones por la transmisión de la empresa familiar. En ese caso, no se aportó el balance de situación, aunque fue requerida su aportación, por lo que no pudo consultarse.

<sup>24</sup> El Tribunal Supremo procede a la aplicación del artículo 123 de la LGT de 1963, la comprobación abreviada que no puede extenderse al examen de la contabilidad mercantil, fundamento jurídico tercero.

<sup>25</sup> En ese caso, se trataba de comprobar la exención de la transmisión de participaciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el artículo 108 de la Ley del mercado de valores, ya que se requiere el examen de la documentación contable.

En los casos comprobados por la AEAT señalados, los órganos de gestión hacen referencia en las liquidaciones correspondientes a los datos consignados en el balance de situación y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades implicadas, para determinar el valor teórico o de capitalización de las participaciones enajenadas, datos que han servido para fijar el valor comprobado de enajenación de dichas participaciones. Por lo que, o bien se han consultado los datos contables para determinar con exactitud el valor de enajenación de las participaciones, excediéndose de las facultades de los órganos gestores en el procedimiento de comprobación limitada, o bien no se han consultado dichos datos y el valor determinado de las participaciones en las liquidaciones deviene indefectiblemente en nulo, ya que ha sido determinado por la Administración tributaria de forma arbitraria, máxime cuando la Administración está obligada a motivar el valor elegido a la vista de las alegaciones de los contribuyentes.

Por otra parte, la Administración tributaria en las indicadas liquidaciones provisionales procede a fijar el porcentaje de los interesados en el capital social de las entidades participadas, lo que obligaría a la citada Administración a determinar la composición accionarial y a consultar el libro de socios, a concretar la fecha de adquisición de las participaciones para determinar su antigüedad y las posibles reducciones de la ganancia patrimonial, a estudiar las posibles ampliaciones de capital, etc., en definitiva a examinar *la situación mercantil, accionarial, contable y fiscal* de las entidades implicadas. La vida de la sociedad en palabras del Tribunal Supremo.

Por tanto, se ha de concluir que la gestión tributaria de la AEAT, a través del procedimiento de comprobación limitada no puede examinar la documentación contable de las entidades cuyas participaciones son enajenadas, dado que como señala el TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), en el procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad, ni está facultada para examinar dicha contabilidad ni a regularizar los elementos de la obligación tributaria con base en dicha contabilidad.

Podría señalarse que la Administración tributaria se ha limitado a aplicar los datos contables que ya disponía, los datos de los balances y de las cuentas de pérdidas y ganancias declarados por las entidades en el impuesto sobre sociedades, pero ya hemos señalado que este argumento resulta insuficiente dado que la Administración ha de examinar indefectiblemente la contabilidad para fijar el valor de las participaciones enajenadas, máxime cuando el valor prefijado por la Administración ha sido puesto en solfa por el contribuyente con sus alegaciones, de forma que ha de motivarse la liquidación según la situación contable de la entidad participada por aquel. En ese sentido resulta significativa la siguiente conclusión del TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, antes citada, al señalar en el fundamento jurídico sexto lo siguiente, «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 le otorga, la Administración deberá poner fin al procedimiento de comprobación limitada e iniciar el procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 139.1 LGT».

Por tanto, en aquellos supuestos en que los administrados hayan puesto en cuestión el valor fijado por la Administración tributaria, ha de analizarse la contabilidad para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en su caso, de lo contrario los órganos administrativos no habrían acreditado el valor controvertido, al mismo tiempo que se generaría una *indefensión* clara y evidente al obligado tributario, ya que como señala el TEAC en dicha Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012, «solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

En resumen, podemos concluir que el procedimiento de comprobación limitada no sería el procedimiento adecuado para determinar el valor de enajenación de participaciones en entidades no cotizadas, dado que la Administración ha de proceder al examen de la contabilidad de dichas entidades a fin de determinar el valor teórico o por capitalización de dichos valores. Examen y valoración que indefectiblemente ha de producirse cuando el contribuyente no acepta el valor fijado por la Administración fiscal, ya que la dicha Administración ha de contestar las alegaciones formuladas sirviéndose necesariamente de los datos contables a fin de fijar el valor comprobado administrativamente y evitar la indefensión de los contribuyentes.

En igual sentido, se han pronunciado los *Tribunales Económico-Regionales*, basta citar al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en Resolución de 25 de marzo de 2011, relativa a la reclamación núm. 25/1110/2009, que concluyó en la imposibilidad del examen de la documentación contable en el procedimiento de comprobación limitada. Con el mismo criterio, la Resolución de fecha 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Local de Melilla (R. G. 56/97/2014), al señalar que:

«Cuarto. En lo que se refiere a la variación del valor de transmisión de una participación correspondiente a una entidad no cotizada, debe correr la misma suerte que el supuesto de regularización anterior. Resulta incontrovertido que el Órgano de gestión tributaria, fija el valor de transmisión, en función de la presunción *iuris tantum* establecida en el artículo 37.1 b) de la Ley del impuesto, valor de transmisión que el Órgano gestor hace prevalecer, en contra del importe satisfecho por el interesado, aplicando el mayor de los dos valores: el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado de la entidad participada, o del valor de capitalización al 20% de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Determinación de valores que exigen inevitablemente las siguientes actuaciones por parte del Órgano liquidador: 1) Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondientes a los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o al Registro Mercantil. 2) Y sobre todo, posteriormente, resulta necesario proceder al análisis y valoración de las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados.

Sin embargo, las actuaciones descritas de obtención y valoración de estados contables, no cabe realizarlas igual que en el caso anterior, directamente por el órgano de gestión, Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Melilla, en el seno de un pro-

cedimiento de comprobación limitada, conforme establece el artículo 136.1 c) de la LGT. Petición-análisis-valoración de estados contables que se debe realizar, en su caso, por la Inspección de los Tributos, bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, o bien como una actuación de informe-valoración a petición del Órgano gestor».

El artículo 136.2 c) de la LGT no permite en el procedimiento de comprobación limitada el examen y valoración de la contabilidad mercantil, sino que dicho procedimiento solamente servirá para comprobar las declaraciones en función de los datos consignados por el obligado tributario en su declaración y de los datos en poder de la Administración. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2014, relativa al recurso núm. 3715/2011 (NFJ066242), señala que los órganos de gestión *no pueden proceder a la comprobación administrativa cuando resulte necesario analizar la contabilidad de la empresa*, al igual que el TEAC en la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–), antes indicada, en la que ha analizado esta limitación, y ha determinado que si es necesario un examen y valoración de la contabilidad mercantil, la regularización no podrá llevarse a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Examen que ha de realizarse para determinar el valor de las participaciones en entidades no cotizadas y para refutar las alegaciones de los contribuyentes. Igualmente la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 18 de noviembre de 2010 (rec. núm. 369/2007 –NFJ066243–), al señalar que la excepción a la facultad examinadora la constituye por su objeto la contabilidad mercantil.

## B) INCORPORACIÓN AL EXPEDIENTE DE LOS DATOS CONTABLES COMPLETOS EN VIRTUD DEL CORRESPONDIENTE REQUERIMIENTO

En los casos estudiados, a raíz de las liquidaciones giradas por la Administración tributaria, se observa que si bien dichas liquidaciones hacen referencia al balance de situación y a la cuenta de pérdidas y ganancias de las entidades cuyas participaciones han sido enajenadas, sin embargo dicha Administración ha regularizado la situación tributaria de los obligados tributarios sin analizar propiamente la contabilidad, dado que no consta que haya incorporado los *datos contables completos al expediente* en virtud del correspondiente requerimiento. Es decir, la Administración tributaria ha procedido a regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar *específicamente* la contabilidad de la entidad participada, ya que *no requirió su aportación a esta entidad*, cuando además los interesados habían alegado en todas las fases del procedimiento que el valor declarado era el real.

El órgano de gestión, por tanto, se ha limitado a determinar el patrimonio neto y los resultados contables, a afectos del cálculo del valor teórico y de capitalización de las participaciones enajenadas, y así regularizar la situación tributaria, sin analizar la contabilidad propiamente, ya que no se requirió a la entidad participada su aportación al oportuno procedimiento, con la indefensión correspondiente, limitándose a trasladar automáticamente el valor que figuraría en la declaración del impuesto sobre sociedades. Por tanto, *inmotivada e injustificadamente* el órgano de gestión dictó la liquidación, contraviniendo el citado artículo 102.2 c) de la LGT, en relación con el artículo 139.2 c) de la misma ley.



En efecto, el TEAC en la indicada Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.

En dicha resolución, el citado TEAC admite que sea el propio obligado tributario el que aporte voluntariamente la contabilidad mercantil como prueba de sus pretensiones, situación que a juicio de este autor sería difícil en este caso ya que estamos hablando de la contabilidad de un tercero, la contabilidad de la entidad cuyas participaciones se enajenan, y que el interesado no dispone de ella. Pues bien, si aportara en vía económico-administrativa, los tribunales deberían en fase revisora examinar y valorar las pruebas propuestas por el interesado para la acreditación de su derecho. Por el contrario, si dicha contabilidad se aportara voluntariamente ante los órganos de aplicación de los tributos durante el procedimiento de comprobación limitada, si a la vista de los hechos controvertidos y las alegaciones formuladas deba concluirse que la contabilidad va a ser prueba que deba examinarse indefectiblemente, sin que pueda sustituirse por los demás medios de prueba contemplados en el citado artículo 136 de la LGT, la Administración tributaria ha de 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 de la LGT.

Por tanto, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 concluye que «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 solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».

Por lo que, como señala la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de septiembre de 2013, referida a la reclamación 28/28710/2010, «El Órgano de Gestión no requirió de la sociedad la contabilidad mercantil, por lo que no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero resulta obvio que para comprobar la veracidad de las manifestaciones vertidas en el acuerdo de liquidación debería, específicamente, haberse examinado la contabilidad del obligado tributario. El hecho de regularizar la situación tributaria del contribuyente sin analizar la contabilidad, ha conllevado dos consecuencias: la falta de acreditación de lo pretendido por la Administración, y la imposición de una situación de indefensión al sujeto pasivo, porque solo con el examen de su contabilidad se podría haber comprobado la procedencia de la regularización». En el mismo sentido, Resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 17 de septiembre de 2012 (R. G. 51/0085/2012).

Por lo que las liquidaciones giradas deben ser consideradas nulas, por la *indefensión generada*, ya que no se ha permitido a los interesados verificar y aducir respecto de una contabilidad mercantil, dado que no se ha incorporado al expediente al no haberse requerido a la entidad participada, ni la Administración ha podido contestar las alegaciones formuladas por los interesados

con base en una contabilidad que conste en el expediente. Al mismo tiempo que la oficina gestora, en el procedimiento de comprobación limitado llevado a cabo, no podía examinar la contabilidad, único modo de determinar con certeza el patrimonio neto y los resultados de los tres ejercicios últimos, limitación recogida en el artículo 136.2 c) de la LGT.

En definitiva, la Administración tributaria no puede requerir la documentación contable, y si en estos casos no la ha requerido efectivamente y se ha limitado a extrapolar los datos de la declaración del impuesto sobre sociedades, las liquidaciones giradas son nulas, debido a que dicha Administración no disponía de la documentación contable y tampoco la gestión tributaria pudo determinar *realmente* el valor neto patrimonial de la sociedad participada sin dicha documentación y así motivar las liquidaciones emitidas, con la indefensión manifiesta generada a los interesados. Finalmente, si consideramos que el procedimiento ha sido nulo de pleno derecho<sup>26</sup>, no se habría interrumpido el plazo de prescripción que tiene la Administración para determinar el importe de la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación<sup>27</sup>.

### C) NECESIDAD DE INCLUIR EL DERECHO A LA SOLICITUD DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

La Administración tributaria ha determinado el valor real de las participaciones en función del patrimonio neto de una entidad o de los resultados contables, valor que es susceptible de prueba en contrario por el contribuyente para acreditar el verdadero valor de las participaciones enajenadas. El propio artículo 135 de la LGT reconoce el derecho de los interesados a promover la tasación contradictoria, debiendo la Administración indicar al interesado dicha opción en la liquidación notificada, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT en relación con el artículo 134.3 de la misma ley, así como el artículo 102.2 d) de la citada ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Menciones que no se han producido en los casos estudiados, donde la Administración tributaria en las liquidaciones giradas no ha advertido a los interesados sobre ese derecho a solicitar la

<sup>26</sup> En la misma línea, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007 (rec. cas. núm. 9446/2004 [NFJ026827]) –a cuyos fundamentos se remitió la posterior Sentencia de 23 de abril de 2008 (rec. cas. núm. 4141/2002 [NFJ029486])–, señalando la falta de interrupción de la prescripción de los actos nulos de pleno derecho. Podrá iniciarse otro procedimiento, pero siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración como se ha producido en este caso. En este mismo sentido, Sentencia de 19 de enero de 1996 (rec. cas. núm. 3922/1991 –NFJ004753–) y Sentencia de 6 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 5328/1998 –NFJ015646–). La doctrina anterior se vio confirmada por la Sentencia de 19 de abril de 2006 (rec. cas. en interés de ley núm. 58/2004 [NFJ023423]) –cuyos términos reiteramos en la Sentencia de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 6766/2003 [NFJ036469])–. Doctrina de esta Sala sentada, entre otras, en su Sentencia de 19 de junio de 2004 (rec. cas. núm. 6997/1999 –NFJ019298–), Sentencia en la que claramente se distinguen los actos anulables y los nulos a efectos de apreciar la interrupción de prescripción, ya que los actos nulos de pleno derecho no son convalidables.

<sup>27</sup> Artículo 66 de la LGT.

tasación pericial. Sin embargo, como indica la Resolución citada de 5 de diciembre de 2014 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Melilla núm. 56/97/2014:

«Quinto. Sin perjuicio de lo anterior, considera el Tribunal que cabe observar lo siguiente en relación con los medios de oposición con que cuenta el interesado, frente al valor fijado por la Administración Tributaria como valor de transmisión de una participación no cotizada, incrementando el importe autoliquidado.

Tal como se ha indicado anteriormente, considera el Tribunal que la Ley del impuesto establece en el artículo 37.1 b) una regla especial en cuanto a la determinación del valor de transmisión de una participación de una entidad no cotizada, estableciendo una presunción *iuris tantum* del valor de transmisión, fijando un importe mínimo de dicha transmisión, que no puede ser inferior al mayor de dos valores: el valor teórico de la participación, o el valor de capitalización, salvo que el interesado pruebe que el valor satisfecho es el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. En suma, es el interesado el que tiene la carga de probar que el importe satisfecho no corresponde al valor resultante de aplicar las reglas de valoración, establecidas en el artículo 37.1 b) de la ley, y si el contribuyente no prueba que el precio satisfecho es el normal de mercado, es él quien debe sufrir las consecuencias y soportar como valor de transmisión el señalado en la ley. La razón de dicha regla de valoración, que admite prueba en contra, está en incorporar mayor seguridad jurídica en la valoración de valores sin negociación, en la medida que no existe un mercado regular y cotizado en los términos establecidos en la ley, donde se negocien los títulos transmitidos.

Ahora bien, el valor de transmisión que fije la Administración, en función del artículo 37.1 b), partiendo de la documental contable necesaria para ello, si bien resulta una obvia reiteración, hay que insistir que se trata de un valor fijado por la Administración Tributaria, y frente a dicho valor puede oponerse el interesado intentando probar la corrección del declarado, en suma, que el valor declarado corresponde con el importe satisfecho, prueba que puede hacer, sin perjuicio de las correspondientes alegaciones en el propio procedimiento de comprobación, mediante los medios de impugnación ordinarios fijados en la normativa tributaria contra las liquidaciones, como son mediante la interposición de recurso de reposición, o de reclamación económico-administrativa.

Pero además, y como valor fijado por la Administración Tributaria que se pretende valer contra el interesado, considera el Tribunal que este puede oponerse a la misma y probar la corrección del valor declarado, promoviendo Tasación Pericial Contradictoria, medio de impugnación que, por otra parte, considera el Tribunal que es el medio ideal de impugnación, cuando se trata de atacar una valoración en su aspecto intrínseco, (atacar la valoración, es en realidad, lo que el interesado, esencialmente hace, mediante el argumentario desplegado en las alegaciones formuladas en la presente reclamación, aportando en defensa de su posición, incluso dos periciales de auditores de cuentas, adjuntos a la reclamación inicialmente interpuesta, documentos nueve y diez de la misma, y que se hacen valer los mismos de nuevo en la presente reclamación). Es decir, la Tasación Pericial Contradictoria es el medio adecuado de impugnación de una valoración,

en los aspectos materiales, puramente técnicos, en el aspecto intrínseco del *quantum* de una valoración, controversias que afectan al fondo de la valoración, extremo que le resulta vedado enjuiciar a los Tribunales económico-administrativos, y que son distintos a los aspectos formales, entre ellos la debida motivación de la valoración, que son los que pueden y deben controlar los Tribunales económico-administrativos, de manera que para solventar las controversias materiales de la valoración, la norma, artículos 134.3 y 135 de la LGT, establece la Tasación Pericial Contradictoria, que exige la intervención de personal técnico en la materia a valorar, según el objeto de la valoración. Así, lo ha declarado el TEAC en resoluciones de 9 de abril de 2014 R. G. 1898/2010, de 16.01.2014 R. G. 5821/2011, o de 14.11.2013 R. G. 5815/2011, entre otras, por mencionar resoluciones de las más recientes, recaídas en este campo.

Dicha posibilidad de impugnación, Tasación Pericial Contradictoria, puede ejercitarla el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación, debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma Ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de Tasación Pericial Contradictoria, supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

Sin embargo, las indicaciones anteriores no se recogen en la liquidación impugnada, irregularidad que lleva al Tribunal, junto con lo anteriormente expuesto, improcedencia del procedimiento de comprobación limitada, a acordar la anulación de la liquidación impugnada, estimando por todo lo expuesto, la reclamación interpuesta, sin entrar en el resto de las cuestiones planteadas por el reclamante».

Con base en lo indicado, aunque propiamente no nos encontramos ante un procedimiento de comprobación de valor (referido al valor real o de mercado), sin embargo las liquidaciones giradas debieron hacer mención al derecho del contribuyente a ejercitar la tasación pericial contradictoria, como exige el artículo 135 de la LGT. Con más motivo, cuando los contribuyentes han manifestado su discrepancia con el valor comprobado por la Administración tributaria.

#### IV. CONCLUSIONES

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria tiene limitadas sus facultades, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24 de septiembre de 2012 (rec. núm. 2431/2010 –NFJ049189–), indicando que «a través de la comprobación abreviada se lleva a cabo una comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias, mediante el contraste de estos con los justificantes presentados con la declaración o requeridos por la Administración, así como con los elementos de prueba de que esta disponga». Al mismo tiempo que

- el propio Tribunal Supremo ha concluido que el procedimiento de comprobación limitada sería inadecuado para realizar comprobaciones que requieren el mero examen a la contabilidad mercantil, concluyendo en el sentido de que «las actuaciones de comprobación abreviada no pueden extenderse al examen de la documentación contable de empresarios y profesionales». En esta misma línea se pronuncia la Audiencia Nacional, que en Sentencia de 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 34/2007 –NFJ038231–), al indicar que «En otras palabras, la comprobación abreviada permite la aportación de documentación contable a los solos efectos de la constatación de que los datos declarados, a la vista del documento de declaración-liquidación, son coincidentes con los obrantes en documentos o registros, que es una potestad que se detiene cuando no se trata solo del solo cotejo del dato declarado con el dato obrante en tales documentos o registros, sino de examinar estos y los hechos en que se basan, que es labor intrínsecamente asociada a la actividad inspectora, al entrañar un plus de indagación en el contenido mismo de tales registros y, aún más, en el de los hechos registrados, que es algo de mucha mayor intensidad que la actividad que autoriza la ley a la Administración al amparo del citado artículo 123 LGT 1963».
2. El TEAC en la Resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3186/2011 –NFJ049197–) concluyó que dentro del procedimiento de comprobación limitada no puede requerirse la contabilidad mercantil, ya que «resulta incuestionable que al amparo y en el seno del procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil», ni puede procederse a la regularización de los elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.
  3. Por otra parte, el TEAC en la referida Resolución de fecha 29 de noviembre señala que no puede regularizarse la situación tributaria sin consultar la contabilidad mercantil cuando sea necesario o cuando el interesado haya hecho alegaciones sobre dicha documentación contable, al indicar que «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 solo con el examen de dicha contabilidad se pudiera comprobar la veracidad y procedencia de sus alegaciones».
  4. La tasación pericial contradictoria debería poder ser ejercitada en estos casos por el interesado en el plazo para el primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación afectada por la valoración administrativa, conforme establece el artículo 135.1 de la LGT; y el órgano de valoración-liquidador que emita la liquidación debe indicar al interesado dicha opción, conforme establece el artículo 135.1 referido de la LGT, así como el artículo 102.2 d) de la misma ley, debiendo indicar asimismo que la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria supondrá la suspensión de la ejecución de la liquidación, y del plazo para la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.