

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4897/2018, DE 22 DE NOVIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimientos tributarios. Procedimiento de inspección. Preclusión.
Imposibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sobre el mismo concepto impositivo y período sobre el que, previamente, se había llevado a cabo un procedimiento de comprobación limitada.

En el presente caso, el TEAC debe resolver sobre la posibilidad de iniciar un procedimiento de inspección sobre el IVA de los períodos del ejercicio 2011, cuando previamente ya había existido un procedimiento de comprobación limitada con resolución expresa sobre el mismo tributo, ejercicio y períodos.

Pues bien, la cuestión la resuelve el TEAC trayendo a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según la cual, no puede justificarse la realización de dos procedimientos basándose en que el objeto de ambos era diferente, pues el primero se refería al cumplimiento de requisitos formales de una solicitud de devolución y el segundo tenía por objeto el cumplimiento de requisitos sustantivos en las deducciones practicadas por cuotas de IVA. El TS, en estos casos, no considera que los procedimientos tienen distinto objeto, y esta misma tesis es la aplicada en esta resolución por el TEAC, pues el procedimiento de comprobación limitada se había referido a (i) comprobar que los datos que figuran en los Libros Registros (facturas expedidas y recibidas) del impuesto habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, y (ii) el cumplimiento de requisitos formales en la deducción de cuotas soportadas. El procedimiento de inspección que posteriormente se inicia tiene carácter general respecto de los mismos períodos y ejercicio, lo que implica que abarca tanto las cuotas de IVA repercutido como las de IVA soportado, por lo que se considera que el objeto es el mismo.

Fundamentos de derecho

(...)

TERCERO.- A juicio de este Tribunal, la primera cuestión que suscita el expediente es de carácter formal, y se refiere a la posibilidad de desarrollar actuaciones de comprobación e investigación en relación al IVA de los períodos del ejercicio 2011, alegando, la entidad recurrente, al respecto, la existencia de un procedimiento previo de comprobación limitada sobre el mismo concepto y período.

Comprobada tal circunstancia por este Tribunal resulta lo siguiente:

- Respecto al ejercicio 2011, consta el inicio, el 6 de julio de 2012, de un procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales de dicho ejercicio. El procedimiento finalizó con la notificación de resolución con liquidación provisional, en la que resultó un importe a ingresar de 48.668,61 euros, consistiendo la regularización en no considerar deducibles las cuotas del IVA soportado.
- Por su parte, respecto al ejercicio 2012, consta el inicio, el 12 de julio de 2013, de un procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales de dicho ejercicio. Transcurridos 6 meses desde el inicio del mismo se produjo la caducidad del procedimiento. La Administración dictó, el 14 de abril de 2014, declaración de caducidad del procedimiento, constando la notificación el 9 de mayo de 2014.

CUARTO.- Pues bien, a la vista de lo señalado, *debemos indicar que la cuestión discutida no plantea duda alguna en relación al ejercicio 2012.*

El artículo 139 de la LGT señala, en relación a la caducidad del procedimiento, lo siguiente:

«1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

(...)

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

(...))»

En consecuencia, la cuestión planteada, en cuanto a los efectos preclusivos, previstos en el artículo 140.1 de la LGT, al que posteriormente nos referiremos, no se dan en caso de caducidad del procedimiento, señalando, adicionalmente, la propia norma, la posibilidad de iniciar de nuevo este procedimiento u otro, se entiende, respetando en todo caso el plazo de prescripción.

Consta, además, la declaración de caducidad que la doctrina exige para poder iniciar de nuevo un procedimiento de comprobación.

(...)

QUINTO.- Así, en el caso que nos ocupa, y en relación al IVA de los períodos del ejercicio 2011, se inició a la recurrente un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de un requerimiento en el que se solicitaba:

(...)

Por otro lado, en el acuerdo de liquidación del que trae causa la resolución aquí recurrida, no se hace referencia alguna a los posibles efectos preclusivos, pese a que menciona la existencia del procedimiento gestor previamente desarrollado.

A partir de lo anterior la recurrente alega la improcedencia de la actuación de la Inspección al instar un nuevo procedimiento de comprobación del IVA del ejercicio 2011, existiendo resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada previa por el mismo tributo y ejercicio, señalando, adicionalmente, que aquella resultó anulada por resolución del TEAR.

(...)

OCTAVO.- A la vista de lo expuesto, se corrobora la conclusión inicial respecto a que los posibles efectos preclusivos se plantean, exclusivamente, respecto a la comprobación limitada referida al ejercicio 2011, que es aquella cuyo procedimiento finaliza mediante resolución expresa.

Así, lo primero que ha de determinarse es si existe coincidencia en cuanto al objeto comprobado, esto es, la obligación tributaria o elementos de la misma y períodos impositivos, a los que se extendía el procedimiento de comprobación limitada referido y el procedimiento inspector iniciado el 20 de junio de 2014, del que resulta el acuerdo ahora impugnado.

Para resolver adecuadamente tal cuestión resulta conveniente recordar algunas de las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2020, referida anteriormente. Como ya se ha señalado, en aquel caso se desarrollaron dos procedimientos de comprobación limitada en relación con el IVA, cuarto trimestre del ejercicio 2010. Pues bien, el Alto Tribunal, tras señalar que ambos procedimientos se refieren al mismo sujeto, impuesto y período, rechaza que se pueda justificar la realización de los dos procedimientos con base a lo alegado por el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso, según el cual el objeto de ambos procedimientos era distinto, en cuanto el primero de ellos tuvo por objeto el cumplimiento de los requisitos formales en una solicitud de devolución, mientras que el segundo tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas de IVA. Esto es, considera el Tribunal, por lo que ahora interesa, que en el caso examinado el segundo procedimiento tiene el mismo objeto comprobado que el primero, al referirse a igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal. En este sentido, reitera que el ámbito de la

comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional».

Señala el Tribunal que lo que se prohíbe a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, es efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, *«salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución»*.

Y se añade en el apartado 3.4 del fundamento de derecho segundo que si la Administración se «autolimitó» a la realización de una comprobación meramente formal en el primer procedimiento de comprobación, ello no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y período para solicitar una documentación distinta, que pudo haber sido requerida con anterioridad, de forma que el motivo de que no obrara en poder de la Administración no es otro que no haber sido solicitada en el primer procedimiento de comprobación.

(...)

En el caso que ahora nos ocupa, la Administración instruyó un procedimiento de comprobación limitada respecto del IVA de los períodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2011, con el objeto que hemos señalado en el fundamento de derecho quinto que, en síntesis, supone comprobar que los datos que figuran en los Libros Registros (facturas expedidas y recibidas) del impuesto habían sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar si se cumplen los requisitos formales y los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. También se incluye en el alcance de este procedimiento verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo estaba en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplían los requisitos formales para la deducción.

De la resolución expresa del procedimiento se derivó la regularización de la situación tributaria de la entidad, en los términos señalados en el fundamento de derecho quinto, considerando, la Administración, que no procedía la deducción de las cuotas del IVA soportado, denegando la devolución solicitada y resultando una cuota a ingresar.

Con fecha 20 de junio de 2014, se inicia un procedimiento inspector de carácter general relativo al IVA de los períodos 1T del ejercicio 2011 a 4T del ejercicio 2012, lo que implica que afectaba a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en dichos períodos y, por tanto, tanto a las cuotas del IVA repercutido, como, también, a la deducibilidad de las cuotas soportadas.

De conformidad con la doctrina expuesta, se debe considerar que el procedimiento inspector se inició, por lo que se refiere a los períodos 1T a 4T del ejercicio 2011, con igual objeto que el anterior procedimiento de comprobación limitada, al referirse al mismo concepto impositivo y períodos.

En este sentido, como hemos señalado, la Inspección no se refiere, en su acuerdo de liquidación, a la cuestión referida a los posibles efectos preclusivos. Simplemente se refiere a la existencia del procedimiento de comprobación limitada previa, a efectos de señalar la liquidación de la que parte la regularización efectuada en el seno del procedimiento de comprobación e investigación desarrollado.

La conclusión alcanzada por el tribunal de instancia, en este sentido, señala, en referencia a la cuestión de los actos propios, que la regularización en el caso de la comprobación limitada se apoyó en el artículo 95 de la LGT, mientras que el seno del procedimiento inspector, las conclusiones fueron otras, apoyada en la no deducibilidad en el artículo 93 de la LGT por concluir la inexistencia de actividad económica. También refiere la cuestión de que el acuerdo de liquidación dictado por Inspección, respecto del ejercicio 2011, se refiere exclusivamente a las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, ya que respecto al soportado, la deducibilidad se encontraba pendiente de resolución, por haber resultado impugnada la liquidación dictada en el seno del procedimiento gestor.

Lo cierto es que, pese a recogerse en el acuerdo de liquidación la fundamentación jurídica referida, la misma no afecta a las cuotas del IVA soportado en el ejercicio 2011, puesto que, respecto al mismo, la regularización parte del resultado de la liquidación provisional resultante de la comprobación limitada. Así, en el propio acuerdo, se señalan las conclusiones en cuanto a la regularización referida al ejercicio 2011, regularizando, exclusivamente, la cuestión referida a las cuotas del IVA devengado, a diferencia de lo señalado respecto a 2012, en que se contempla tanto el IVA devengado como el soportado.

(...)

En cualquier caso, la aclaración referida, no desvirtúa lo resuelto, en cuanto a considerar que, en ambos procedimientos, concurre la circunstancia de que se refieren al mismo concepto impositivo y períodos.

Como se ha dicho, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del «concepto impositivo» que determina la práctica de una «liquidación provisional» y, en el caso que nos ocupa, ambos coinciden.

A la vista de esta conclusión, se ha de analizar a continuación si concurre la excepción prevista en el artículo 140.1 LGT, relativa a que «en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución», y en consecuencia, opere o no el efecto preclusivo derivado del citado artículo 140 de la LGT.

NOVENO.- En relación con el alcance del concepto «nuevos hechos o circunstancias», este Tribunal Central ha tenido ocasión de pronunciarse en resolución de 3 de diciembre de 2019 (R.G. 00-00568-2019) y, más recientemente, en la resolución de 24 de septiembre de 2020 (R.G. 00-04626-2018), señalando:

«Nos encontramos en este caso con un procedimiento inspector que se inicia con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada y cuyo objeto es coincidente con el de aquél. Por tanto, para determinar si dicho

procedimiento podía realizarse es necesario verificar la existencia de esos «nuevos hechos o circunstancias» que posibiliten una nueva regularización de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

(...)

De acuerdo con la regulación anterior, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y período impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección (en su caso, con la correspondiente regularización administrativa) de la declaración impositiva comprobada.

De conformidad con lo expuesto, sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación limitada llevadas a cabo por la Dependencia de Gestión Tributaria, si se cumplen las previsiones del artículo 140, esto es:

- a) Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, «a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación».
- b) Que no se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.

(...)

Y en este punto procede preguntarse si deben existir antes de iniciar el procedimiento inspector esos hechos o circunstancias que permitan una nueva regularización o si la Administración puede efectuar una nueva comprobación sobre el objeto de un procedimiento de comprobación limitada y en ese proceso descubrir nuevos hechos o circunstancias. La redacción del artículo 140.1 de la LGT parece orientada hacia lo primero. Es la existencia de hechos nuevos que la Administración pueda descubrir que procedan de actuaciones distintas a las realizadas lo que puede motivar una nueva regularización sobre el mismo objeto.

Pero iniciar un procedimiento sobre un objeto ya previamente comprobado buscando nuevos elementos sobre los que regularizar choca con el espíritu de la norma.».

Esta conclusión es alcanzada, según se indica, a partir de lo señalado por la Audiencia Nacional, en su Sentencia de 24 de octubre de 2013 (Recurso nº 274/2010), en la que se pronuncia sobre lo que deben considerarse «nuevos hechos o circunstancias» en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

«(...) Para finalizar, no puede ser acogida la opinión vertida en el escrito de contestación a la demanda, que por primera vez se acoge a la salvedad que el artículo 140 de la LGT prevé para abrir paso a una segunda comprobación: «1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Es cierto que el precepto está redactado de una forma que, en su pura literalidad, parece permitir que ese descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias que habilitaría la posibilidad de una segunda regularización se lleve a cabo dentro de un procedimiento ya abierto, lo que haría estéril e ilusoria la prohibición general de reiteración de regularizaciones –que debe entenderse rectamente como imposibilidad de una segunda comprobación, no sólo cuando ha habido regularización sino, con mayor razón aún, cuando no la ha habido porque se ha declarado que no es precisa al no apreciarse responsabilidad alguna–.

Por tanto, esa novedad debe referirse a hechos o circunstancias sobrevenidas, que alterasen en alguna medida relevante para la determinación del tributo de que se trata el *statu quo* precedente bajo el cual se efectuó la comprobación limitada de los artículos 136 y siguientes LGT, pero no a los hechos que *ex novo* descubra la Administración porque en el segundo procedimiento se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad, pues tal no es el sentido en que cabe interpretar el precepto, en tanto que otorga un derecho a los potenciales contribuyentes que pueden ser comprobados o investigados, estableciendo para ellos la tutela de que no cabe dirigir frente a ellos dos procedimientos sucesivos sobre el mismo objeto –en una relación semejante a la que se produce entre la comprobación parcial y la general en cuanto al objeto de la primera–. De no interpretarse así, quedaría frustrada la finalidad del precepto, que podría ser burlado fácilmente con sólo escindir artificiosamente el objeto o el alcance de la comprobación, articulando una especie de reserva de inspección futura que impidiese la consumación de la cosa juzgada administrativa.»

(...)

Entiende este Tribunal Central que, en este caso, no podemos afirmar que se den los requisitos exigidos para considerar que existen «nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas» en la resolución de la comprobación limitada inicial, ya que en el curso

de dicho procedimiento la Administración tributaria dispuso de los elementos aportados por el obligado tributario previo requerimiento, tales como los Libros Registro y facturas que fueron requeridas. En la fundamentación jurídica contenida en la notificación de resolución con liquidación provisional, dictada en el seno del procedimiento gestor, se señala la cuestión referida al examen de los libros registros, así como de las facturas emitidas aportadas, concluyendo la mayor proporción de servicios prestados al Administrador de la Sociedad que a la otra entidad que figura como cliente y concluyendo la inexistencia del arrendamiento declarado.

El acuerdo de liquidación dictado en el seno del procedimiento inspector concluye la inexistencia de actividad económica, sobre la base de los mismo hechos y circunstancias, si bien ampliando la motivación, considerando la cuestión referida al pago de los servicios y señalando un requerimiento de información efectuado a la entidad TW SL. Así, si bien en el segundo de los procedimientos se han llevado a cabo actuaciones adicionales, las mismas se comprenden en lo que la jurisprudencia ha señalado como «(...) se hubiera esforzado más o hubiera indagado con una mayor profundidad (...)» y las mismas no se pueden valorar a los efectos de considerarlos «nuevos hechos o circunstancias».

El análisis referido previamente, nos lleva a concluir que se produjeron, respecto de la regularización llevada a cabo en el seno del procedimiento de comprobación limitada, referido a los períodos trimestrales del ejercicio 2011, efectos preclusivos, a la vista del procedimiento inspector que se desarrolló posteriormente.

No obstante lo señalado, considera, este Tribunal, volver sobre una cuestión referida previamente, en cuanto a cuál fue el objeto de la regularización llevada a cabo en el seno del procedimiento inspector. En este sentido, pese a la conclusión referida previamente de que coinciden concepto impositivo y períodos y que la apertura del procedimiento inspector no se justifica en la concurrencia de «nuevos hechos o circunstancia», resulta que la regularización efectuada en el seno del segundo procedimiento no incluyó las cuotas del IVA soportado en 2011, ya que se partió de la liquidación que se efectuó previamente en el seno del procedimiento gestor.

En este sentido, además de la conclusión señalada en el mismo, a la que nos hemos referido previamente, el acuerdo indica, al determinar el carácter de la liquidación que se practica en el seno del procedimiento inspector, lo siguiente:

«QUINTO: CARÁCTER DE LA LIQUIDACIÓN

De acuerdo con el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento inspector en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley General Tributaria, y en el artículo 190 del R.G.A.T., la liquidación correspondiente tiene la consideración de provisional, dado que, conforme a la letra a) del apartado 4 del citado artículo 101, parte de los elementos de la obligación tributaria han sido regularizados mediante liquidación provisional que aún no ha adquirido firmeza.»

Pues bien, este Tribunal, a la vista del análisis señalado, en cuanto a los efectos preclusivos de la resolución dictada en el seno del procedimiento gestor, ha determinado que aquel impidió el inicio del procedimiento inspector posterior sobre el mismo concepto y período impositivo (IVA del ejercicio 2011), puesto que en el procedimiento inspector no surgieron nuevos hechos o circunstancias distintos de los que fueron con anterioridad efectivamente comprobados sino que, a partir de las nuevas actuaciones de la Inspección, ésta alteró la calificación jurídica de esos mismos hechos, pasando a señalar la inexistencia de actividad económica desarrollada por la entidad y, por tanto, negándole la consideración de empresario o profesional, lo que determina, a la vista de lo anteriormente expuesto, que dicho acto de liquidación dictado en el procedimiento inspector no sea conforme a lo dispuesto en el artículo 140 de la LGT.

No obstante, a la vista de lo sostenido en el acuerdo de liquidación, señalando el carácter provisional de la liquidación, pues parte de los elementos de la misma ya fueron regularizados mediante liquidación provisional previa, que aún no había adquirido firmeza y, dado que a la fecha que nos ocupa, consta que aquella liquidación resultó anulada, sería a esta última cuestión a la que debe atender la Administración en ejecución de la resolución del TEAR, que determinó dicha anulación, por lo que entiende que las pretensiones de la entidad, en este sentido, han de resolverse por aquella vía.

Desconoce, este Tribunal, el proceder de la Administración en este sentido, pero entiende que debió anular la liquidación de la que resultó una cuota a ingresar y reconocer el derecho a la devolución solicitada.

Así, el pronunciamiento de este Tribunal en la presente resolución, se limita a anular la regularización referida a los períodos del ejercicio 2011, pero de tal anulación no resulta el reconocimiento del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado en dicho período porque tal pretensión se hará efectiva, como hemos señalado, con la ejecución, por parte de la Administración, de la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de marzo de 2015 (R.G. 28-03016-2013), tal como hemos referido.

Procede, pues, estimar las alegaciones de la recurrente, anulando la resolución del TEAR en este punto, en cuanto se considera nulo el acuerdo de liquidación en lo referente al IVA de los períodos de 2011.

(...)