

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084681

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 4897/2018

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Posibilidad de que la Administración tributaria inicie un procedimiento inspector de alcance general tras la realización de un procedimiento de comprobación limitada que tuvo por objeto comprobar los requisitos formales, respecto al mismo concepto impositivo (IVA) y período, y que finalizó con resolución expresa. La cuestión que suscita el expediente es de carácter formal, y se refiere a la posibilidad de desarrollar actuaciones de comprobación e investigación en relación con el IVA de los periodos del ejercicio 2011, alegando, la entidad, al respecto, la existencia de un procedimiento previo de comprobación limitada sobre el mismo concepto y periodo.

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.

Para que operen los efectos preclusivos por la previa comprobación limitada concluida con resolución expresa, es necesario que el nuevo procedimiento de comprobación, ya sea en sede de Gestión tributaria o de Inspección, recaiga sobre el mismo objeto comprobado, esto es, la misma obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal.

Existiendo dos procedimientos de comprobación que recaigan sobre el mismo objeto comprobado, y concluyendo el primero de ellos con resolución expresa, la Administración tiene vedado regularizar en el segundo de los procedimientos citados sobre esa misma obligación tributaria -o elementos de la misma- y período salvo que «se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución».

Sostiene el abogado del Estado que no concurren en este supuesto los efectos preclusivos que se predicen del art. 140 de la Ley 58/2003 (LGT) toda vez que el primer procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos formales del art. 97 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en una solicitud de devolución del impuesto, mientras que el segundo procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de períodos anteriores, etc.. siendo el carácter meramente formal de la primera comprobación lo que «justifica» que pueda iniciarse después un segundo procedimiento de comprobación de carácter sustantivo.

Pues bien, el Alto Tribunal rechaza tal interpretación de la norma, en la que se «justifica la realización de dos procedimientos de comprobación limitada sobre el mismo sujeto, impuesto y ejercicio en que al ser la primera una comprobación "meramente formal", permite iniciar posteriormente -dos años después- una comprobación de los requisitos sustantivos para la devolución del impuesto».

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 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.
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 95, 139 y 140.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 97.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, que resuelve la reclamación económico administrativa tramitada con número de referencia 28-07649-2015 interpuesta por la sociedad XZ SL (NIF: ...), contra el acuerdo de liquidación derivado del acta suscrita en disconformidad A02-..., dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los periodos de los ejercicios 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 20 de junio de 2014, se iniciaron por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, actuaciones de comprobación e investigación en relación al obligado tributario, relativas al IVA y al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, con alcance general.

En el curso del procedimiento, la Administración procedió a la valoración, a precios de mercado, del servicio de "puesta a disposición plena" de un helicóptero de transporte civil, por parte de su propietario, XZ SL (en adelante, el obligado tributario), a favor de su administrador único y titular "indirecto" del 99,98% de su capital social, D. Axy.

La Inspección concluye que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), la entidad no realiza una actividad económica, y que, por consiguiente, carece de la condición de sujeto pasivo del impuesto. Esto determina que no resulten deducibles las cuotas del IVA soportado, ni proceda la repercusión de cuotas del IVA devengado.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), esta calificación determina que las referidas cuotas del IVA soportado pasen a formar parte de los costes de prestación del servicio de "puesta a disposición plena" del helicóptero, lo cual sirve tanto para la cuantificación de la operación vinculada como para la determinación de la base imponible del Impuesto en su conjunto.

Las cuestiones referidas al IS, fueron objeto de impugnación ante el Tribunal Regional y se tramitaron con los números de referencia 28-07648-2015 y 28-07702-2015.

Por su parte, el acuerdo de liquidación por el IVA de los periodos de los ejercicios 2011 y 2012, fue dictado el 24 de febrero de 2015.

Segundo.

No conforme con el acuerdo de liquidación señalado, referente al IVA, la entidad interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que fue tramitada con el número de referencia 28-07649-2015.

En sus alegaciones, la entidad hace referencia a las siguientes cuestiones:

- Alega tener derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado, citando la contestación a Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V2771-13), de fecha 16 de septiembre de 2013, que el propio obligado tributario planteó ante la Dirección General de Tributos en relación a esta misma cuestión.

- Señala, igualmente, la resolución dictada por el TEAR de Madrid, en la reclamación 28-03016-2013, de fecha 26 de marzo de 2015, que en aplicación de la consulta antes citada, anula la liquidación provisional relativa al IVA de 2011, que derivaba de un procedimiento de comprobación limitada anterior a las actuaciones de Inspección objeto de análisis. Señala, en este sentido, la doctrina de los actos propios y refiere los efectos preclusivos de la resolución dictada en el procedimiento gestor desarrollado.

- Por último, considera aplicable al caso la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) contenida en la Sentencia TJUE, de fecha 20 de junio de 2013, (Asunto Fuchs C- 219/2012), en lugar de la Sentencia TJUE, de fecha 26 de septiembre de 1996, (Asunto Renate Enkler C-230/94), citada por la Inspección.

- Asimismo, critica la incoherencia que supondría, en su caso, admitir que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no desarrolle actividad económica, mientras que en relación al Impuesto sobre Sociedades se le liquide por operaciones vinculadas.

El tribunal de instancia resuelve, desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando el acuerdo de liquidación dictado.

La resolución consta notificada el 25 de junio de 2018.

Tercero.

No conforme con la resolución dictada en primera instancia, la entidad interpuso, el 25 de julio de 2018, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), tramitado con número de referencia 00-04897-2019 y en el que reproduce las alegaciones formuladas en primera instancia, al tiempo que cuestiona el pronunciamiento que sobre las mismas ha efectuado el tribunal de instancia.

La entidad insiste en calificar la actividad desarrollada como actividad económica sujeta y no exenta que origina el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado.

Señala que los elementos señalados por la Inspección y confirmados por el TEAR de Madrid, tales como la falta de actuaciones de publicidad, la falta de pago de las facturas por parte del Administrador o las pérdidas obtenidas, o bien son falsos o no resultan relevantes a efectos de determinar el carácter empresarial de la actividad.

Señala que la Administración debió aplicar lo señalado en la consulta de la DGT, ya que la misma resulta clara en cuanto a la sujeción al IVA de la actividad y no comparte lo sostenido por el TEAR, en cuanto a que no resulta vinculante porque se ocultaron hechos y circunstancias en la información suministrada al plantear la misma.

Por su parte, considera que la comprobación limitada llevada a cabo en relación al IVA de los periodos del ejercicio 2011, en que se señaló que no procedía la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado y que fue recurrida ante el TEAR de Madrid, que falló estimando las pretensiones en aplicación de la contestación a la consulta de Tributos, produjo efectos preclusivos, considerando que hubo dos comprobaciones sobre los mismos hechos y refiriendo el artículo 140 de la LGT.

Finalmente, señala las importantes diferencias existentes, en cuanto a las circunstancias, en el caso impugnado y en la sentencia del TJUE que la Inspección invoca (Asunto Renate Enkler C-230/94), y pone de manifiesto la procedencia de considerar lo dispuesto en la sentencia del TJUE, de 20 de junio de 2013 (Asunto Fuchs C-2019/2012).

Por último, se refiere a la regularización girada en cuanto al IS, en que se considera la existencia de operaciones vinculadas, a efectos de valoración, en las operaciones entre la entidad y su Administrador y se considera el IVA como incremento de los costes en que incurre la entidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a Derecho la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, lo que implica analizar la legalidad del acuerdo de liquidación dictado por la Administración

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 periodos del ejercicio 2011, alegando, la entidad recurrente, al respecto, la existencia de un procedimiento previo de comprobación limitada sobre el mismo concepto y periodo.

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 periodos 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 periodos 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. En este sentido, podemos mencionar, entre otras, la resolución de 19 de febrero de 2014 (R.G. 00-00278-2014) y de 24 de junio de 2020 (R.G. 00-02223-2019).

No nos detendremos mas en la cuestión señalada, referida al ejercicio 2012, puesto que, como hemos indicado, no se plantea duda alguna, siendo que la entidad recurrente, en sus alegaciones, se refiere exclusivamente a la cuestión de la preclusividad respecto del ejercicio 2011.

Quinto.

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

"- Libro Registro de Facturas Emitidas en soporte informático. En el caso de que lleven el Libro Registro citado por medios informáticos, solicitamos que el mismo se aporte en soporte informático, CD -Rom o disquete de 3,5 pulgadas, en formato EXCEL, DBF o TXT con indicación del nombre de los archivos y los campos.

- Libro Registro de Facturas Recibidas en soporte informático. En el caso de que lleven el Libro Registro citado por medios informáticos, solicitamos que el mismo se aporte en soporte informático, CD-ROM o disquete de 3,5 pulgadas, en formato EXCEL, DBF o TXT con indicación del nombre de los archivos y los campos.

- Facturas emitidas y recibidas originales, ordenadas conforme los libros registros. En el caso de que lleven las facturas por medios informáticos, solicitamos que se aporten en soporte magnético, CD-ROM, en formato PDF, PDF/A, documento Microsoft Word, RTF, TXT. Si son archivos comprimidos, 7z ó ZIP.

- Aportar hojas de vuelo que justifique los trayectos realizados."

Asimismo, en el requerimiento se indicaba que:

"Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la notificación de una resolución que contenga las liquidaciones de cada uno de los periodos que proceda regularizar.

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

- Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

- Contrastar que los datos que figuran en su Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

- Comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.

- Comprobar si se cumplen los requisitos formales en las deducciones practicadas en concepto de cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.

- Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para la deducción."

En el curso del procedimiento se dictó "Resolución del procedimiento de comprobación limitada", en la que se indica:

"La entidad XZ SL está dada de alta en I.A.E. en alquiler de aeronaves, apareciendo como Administrador de la misma Don Axy. Examinado el libro registro y las facturas emitidas aportadas, se observa que la Sociedad repercute un importe total de 512.448,00 euros a Don Axy, y a la Sociedad TW SL un total de 39.330,00 euros. Esto nos conduce al razonamiento de que la mayor proporción del volumen de operaciones corresponde al importe repercutido al propio Administrador de la Sociedad, presumiblemente, para servicio de transporte personal. En consecuencia, podemos concluir que la actividad de arrendamiento de aeronaves no es real, porque prácticamente existe un único cliente que es el propio Administrador de la Entidad.

En base a la limitación recogida en el artículo 95.Uno y Dos apartado 5º de la LIVA, no se podrán deducir las cuotas soportadas en bienes y servicios que no se afecten directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, en concreto los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o personales dependiente. Por tanto, en virtud de lo expuesto en este artículo, se consideran no deducibles las cuotas soportadas por la Sociedad por ser utilizadas casi con exclusividad por el Administrador de la Sociedad en sus fines personales."

En la notificación se indicaba lo siguiente:

"En el curso del procedimiento de comprobación limitada se han realizado las siguientes actuaciones:

- Notificación del requerimiento de fecha 6 de julio de 2012.
- Notificación de la propuesta de liquidación provisional y del trámite de alegaciones con fecha 28 de octubre de 2012.

El objeto de las actuaciones realizadas ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas en los datos declarados o en los que debieron declararse, o en su caso, en los comprobados y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento.

Con la notificación de la presente resolución finaliza, en relación al concepto, ejercicio y períodos arriba indicados, el procedimiento de comprobación limitada que estaba en curso, no pudiéndose efectuar nueva regularización de dichos períodos con el mismo alcance ahora comprobado, salvo 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 esta resolución."

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.

Por su parte, el tribunal de instancia se refirió, en el fundamento de derecho cuarto de su resolución, recurrida en alzada, a esta cuestión, en los siguientes términos:

"CUARTO.- El reclamante alega que existe un pronunciamiento previo, por parte de este Tribunal, estimando su pretensión respecto a la deducción de cuotas de IVA soportado.

Concretamente, la reclamación económico administrativa (en adelante, REA N°28/03016/2013), se planteó contra los acuerdos de liquidación y sancionadores, dictados por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., a resultas de un procedimiento de comprobación limitada, relativo al IVA del ejercicio 2011. El alcance de las actuaciones se limitaba a contrastar que los datos de los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido figuraban transcritos correctamente en las autoliquidaciones, verificar los requisitos formales de las facturas o

documentos sustitutivos que fuesen solicitados y comprobar que se cumplían los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes. La Administración procedió a denegar entonces el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, en base al artículo 95.Uno y Dos apartado 5º de la LIVA, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), que establece:

(...)

Dicho esto, lo primero que debe aclararse es que la reclamación tiene por objeto el acuerdo de la liquidación dictado por Inspección, el cual constituye un acto administrativo propio, que no es reproducción del acuerdo de liquidación dictado por gestión. Esto es así, puesto que de otro modo, no habría sido posible dictar nueva liquidación respecto a una obligación y periodos previamente comprobados en base al efecto preclusivo previsto en el artículo 140 de la LGT, que establece que al dictarse resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado (concepto, ejercicio y periodos), 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.

Luego resulta evidente que son actos distintos, no obstante es preciso indicar que el fundamento de la regularización tributaria que contiene el acuerdo de liquidación de Inspección se aparta del establecido por gestión, de ahí que tampoco quepa afirmar que aquel es una reproducción de este, aunque coincidan en negar la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. Así pues, en comprobación limitada se resuelve en base al artículo 95.Uno y Dos apartado 5º de la LIVA (Limitaciones del derecho a deducir), en tanto que, no se considera acreditado que el helicóptero esté afecto a la actividad económica. Mientras que Inspección, como consecuencia de una investigación en profundidad, concluye que el obligado tributario no realiza actividad económica alguna, y que por tanto, no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto (artículo 5 de la LIVA), lo que supone, no tener derecho a la deducción de cuotas de IVA soportado en base al artículo 93.Uno de la LIVA (Requisitos subjetivos de la deducción) sino que además, y en coherencia, se establece que tampoco tiene la obligación de repercutir IVA en sus operaciones en virtud al artículo 4.Uno, Dos y Tres de la LIVA (Hecho Imponible).

No obstante lo dicho, el acuerdo de liquidación dictado por Inspección, respecto del ejercicio 2011, se refiere exclusivamente a las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, mientras que en relación a 2012 la regularización se extiende también a las cuotas de IVA soportado indebidamente deducidas. Esto se debe a que al tiempo de dictarse aquella, la regularización practicada por gestión se encontraba aun pendiente de resolución por este Tribunal, de ahí que Inspección no pudiese de nuevo exigir tales cuotas so pena de incurrir en duplicidad de pagos (ingresos indebidos).

- En cuanto a la siguiente cuestión, esto es, si admitida a trámite la reclamación económico administrativa, puede este Tribunal resolver en un sentido contrario a como lo hizo en relación al acuerdo de liquidación dictado por gestión, sin entender que está yendo contra sus propios actos. Debemos comenzar señalando los requisitos necesarios que la jurisprudencia establece en relación a la aplicación de la referida "doctrina de los actos propios", concretamente la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (STS Recurso de Casación Num 1881/2012) establece en su Fundamento de Derecho TERCERO que:

(...)

El principio al que se hace referencia es el de "venire contra factum proprium non valet", que constituye una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como son los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima. En síntesis supone que una misma y única realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias. Ahora bien, de acuerdo con la sentencia antes referida, los dos presupuestos, inequívocos y necesarios, que la jurisprudencia viene exigiendo para su aplicación son los siguientes:

a) La existencia del acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, que para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

b) Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones para desterrar situaciones anómalas, conflictos en la aplicación de la ley o simulación, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultos, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

Dicho esto, en el caso concreto, no se da ninguno de los presupuestos anteriores. Esto es así, por cuanto no hubo una primera actividad de "comprobación plena", ni siquiera potencialmente, debido al carácter parcial de las actuaciones y la limitación de las facultades de comprobación inherentes al procedimiento de gestión. Pero tampoco concurre el segundo de los requisitos, dado que es en el curso del procedimiento inspector donde se pudo llevar a cabo una comprobación más extensa (requerimientos a terceros, examen de los contratos, presupuestos y

correos electrónicos intercambiados con TW SL, cuentas bancarias, consultas registro mercantil, contabilidad ...), lo que posibilitó el "descubrimiento de nuevos hechos".

Por lo expuesto, no resulta aplicable al caso la doctrina de los actos propios."

Sexto.

Seguiremos, a efectos de analizar la cuestión referida a los alegados efectos preclusivos, el hilo argumental contenido en los fundamentos de derecho cuarto a séptimo de la resolución de este TEAC, de 20 de octubre de 2021 (RG 00-05195-2018) que contiene la jurisprudencia y doctrina aplicable a la misma.

Sobre los efectos de la regularización practicada en un procedimiento de comprobación limitada, dispone el artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

"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.

(...)"

Por su parte, el párrafo a) del apartado 2 del artículo 139, al que se remite el artículo transcrito, se refiere a la "Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de comprobación", como parte del contenido que, al menos, debe incluirse en la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento.

Por consiguiente, para que operen los efectos preclusivos por la previa comprobación limitada concluida con resolución expresa, es necesario que el nuevo procedimiento de comprobación, ya sea en sede de Gestión tributaria o de Inspección, recaiga sobre el mismo objeto comprobado, esto es, la misma obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal.

Existiendo dos procedimientos de comprobación que recaigan sobre el mismo objeto comprobado, y concluyendo el primero de ellos con resolución expresa, la Administración tiene vedado regularizar en el segundo de los procedimientos citados sobre esa misma obligación tributaria (o elementos de la misma) y período salvo que "se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución".

En relación con la interpretación de la citada disposición legal, se ha de acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pudiendo señalarse, entre las más recientes, la sentencia de 4 de marzo de 2021 (recurso nº 3906/2019) que, a su vez, se remite a lo señalado en la de 26 de noviembre de 2020 (recurso nº 1072/2019).

El Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho segundo de esta última sentencia, se refiere a la doctrina jurisprudencial de la Sala sobre la interpretación del artículo 140.1 LGT y, en particular, a lo señalado en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (recurso núm. 4336/2012) en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

"Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la

información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, 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".

Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización [para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los artículos 141.h) y 148], con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada.

Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración.

Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propias jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11, FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11, FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria, cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, 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 la resolución.

(...) En definitiva, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que no se puede admitir que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional.

Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que "para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de "novedad", que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

Así, en el caso analizado las "actuaciones" posteriores, no son distintas de las "realizadas y especificadas" por los órganos de gestión, pues ambas se refieren al concepto Impuesto sobre sucesiones y la reducción del 99% por adquisición de negocio, es decir, la Administración en el ámbito de sus actuaciones: Gestión e Inspección, se refirió siempre a los mismos bienes y conceptos, disponiendo de idéntica información en ambos casos.

No puede admitirse ahora que, la Administración habiendo dispuesto desde el primer momento de toda la información facilitada por el sujeto pasivo, proceda vía actuación de la Inspección a regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, y a documentos que ya obraban en su poder desde el momento de la declaración y que fueron o pudieron ser comprobados en vía de gestión..."

En definitiva, se "veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional".

La sentencia analiza, a continuación, el resultado de aplicar la doctrina expuesta al caso que se enjuicia, concluyendo en el apartado 3 del fundamento de derecho segundo, que se ha vulnerado el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria examinado.

Los hechos del litigio que se consideran relevantes para la resolución en la sentencia son los siguientes:

- En junio de 2011, se iniciaron unas actuaciones de comprobación limitada, por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período cuarto trimestre del ejercicio 2010, en las que se requirió al comprobado la aportación de libros registros de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación presentada, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros.

El alcance de la comprobación era el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros."

Constatada tal concordancia, se ordenó la devolución solicitada, sin practicar regularización alguna, y se comunicó la finalización del procedimiento de comprobación limitada.

- En julio de 2013, la Administración acuerda el inicio de nuevas actuaciones de comprobación limitada, por el mismo concepto impositivo, IVA, y ejercicio 2010, cuarto trimestre, entre otros, en el que el alcance de la comprobación es el siguiente:

"Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos que sean solicitados a la vista de dichos libros.

Verificar, para una muestra de cuotas soportadas, que el sujeto pasivo está en posesión de los documentos justificativos y que estos cumplen los requisitos formales para su deducción."

En el seno de este segundo procedimiento de comprobación limitada, con fecha 14 de enero de 2014, se requiere a la obligada tributaria una documentación distinta de la que había sido solicitada en el primer procedimiento.

- El 11 de noviembre de 2014 se produce, con la notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional respecto del IVA (ejercicio 2010, cuarto trimestre), el reinicio de un procedimiento previamente caducado y cuya notificación tiene lugar en tal fecha, advirtiendo que el alcance de este segundo procedimiento se amplía a, entre otros, los requisitos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas de IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de períodos anteriores.

A partir de lo anterior, sostiene el abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso que no concurren en este supuesto los efectos preclusivos que se predicen del artículo 140 de la LGT toda vez que el primer procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto comprobar el cumplimiento de los requisitos formales del artículo 97 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en una solicitud de devolución del impuesto, mientras que el segundo procedimiento de comprobación limitada tuvo por objeto la comprobación de los requisitos sustantivos establecidos en la normativa vigente en las deducciones practicadas por cuotas del IVA soportadas en operaciones interiores corrientes y/o con bienes de inversión y la compensación de cuotas de períodos anteriores, etc.. siendo el carácter meramente formal de la primera comprobación lo que "justifica" que pueda iniciarse después un segundo procedimiento de comprobación de carácter sustantivo.

El Alto Tribunal rechaza tal interpretación de la norma, en la que se "justifica la realización de dos procedimientos de comprobación limitada sobre el mismo sujeto, impuesto y ejercicio en que al ser la primera una comprobación "meramente formal", permite iniciar posteriormente -dos años después- una comprobación de los requisitos sustantivos para la devolución del impuesto". Y lo hace con base en los siguientes argumentos (el subrayado es nuestro):

"3.1. 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, como ocurre en el caso examinado, 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", siendo así que este concepto de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración.

Es decir, tal y como se ha expuesto, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo ello así, el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

3.2. Este principio de no segunda revisión sobre lo comprobado lo que pretende es ser una garantía para el administrado precisamente en los términos que recoge este artículo 140 LGT, siendo las únicas excepciones las que el propio precepto incluye, a saber, "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".

3.3. En el caso analizado las "actuaciones" posteriores realizadas en el segundo procedimiento de comprobación limitada, no son distintas de las "realizadas" en el primer procedimiento, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IVA, y periodo, cuarto trimestre de 2010, y, en concreto a la deducción por cuotas del IVA soportadas, siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un segundo procedimiento de comprobación limitada para solicitar documentación distinta a la que había sido requerida en el primer procedimiento, sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación.

En efecto, la documentación que le fue requerida a la obligada en fecha 14 de enero de 2014 en el seno del segundo procedimiento de comprobación, pudo haberle sido solicitada en la primera comprobación, de tal forma que si era "necesaria", como aduce el abogado del Estado, para la comprobación de las reales adquisiciones de bienes o servicios sujetas al IVA y para acreditar la afectación de la actividad, debió haber sido solicitada por la Administración en la primera comprobación cuyo concepto impositivo y periodo resultaba coincidente.

3.4. Es más, si la Administración en el primer procedimiento de comprobación se "autolimitó" a la realización de una comprobación meramente formal, como aduce el abogado del Estado, solicitando a la obligada, al amparo del artículo 136.1.c) LGT que le permite la realización de una actuación consistente en el "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", la aportación de libros registros

de facturas expedidas, recibidas y de bienes de inversión, con el objeto de constatar si los datos que figuraban en tales libros coincidían o no con los que figuraban en la autoliquidación, así como para comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros, esa "autoliquidación" no puede justificar el inicio de un segundo procedimiento de comprobación por el mismo concepto impositivo y periodo 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.

3.5. Por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y periodo si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

3.6. En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de comprobación limitada, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de comprobación limitada, ya que no cabe "ex novo" apreciar "nuevos hechos o circunstancias" en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de "novedad" que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior.

3.7. Como se expone en la doctrina jurisprudencial referida, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución (artículo 9.3) que contando la Administración con toda la documentación precisa para regularizar la obligación tributaria, o pudiendo haber contado con ella de haber sido requerida, se limite a su "albur" a comprobar algún elemento de la obligación tributaria, dictando resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional o, en su caso, manifestando que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación, como ocurrió en el caso examinado, para más adelante regularizar de nuevo por el mismo concepto impositivo y periodo, solicitando documentación distinta a la que fue requerida en el primero, sin que existan nuevos hechos o datos que la Administración no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada."

Concluye el Alto Tribunal, en respuesta a la cuestión con interés casacional planteada, que:

"(...) realizada una comprobación limitada sobre un determinado tributo y ejercicio impositivo, la cual finalizó sin regularización de la cuota, no puede iniciarse con posterioridad otro procedimiento de comprobación limitada respecto del mismo tributo y período, para solicitar documentación distinta a la que fue requerida en el primer procedimiento, sin que existan nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración o que ésta no pudiera haber solicitado a la contribuyente en la primera comprobación realizada."

Séptimo.

Sentado lo anterior, pueden extraerse los siguientes rasgos fundamentales de la preclusividad en el ámbito de la comprobación limitada:

- Se requiere la existencia de una previa actuación administrativa de comprobación que termine con resolución expresa. En este sentido, resulta indiferente que en la resolución se regularice la situación tributaria del comprobado determinando una liquidación provisional o, por el contrario, indique expresamente que no procede dicha regularización.

No obstante, no pueden predicarse efectos preclusivos de un previo procedimiento de comprobación limitada cuya finalización venga dada por alguna de las otras causas previstas en el artículo 139.1 de la LGT según el cual:

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

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

- 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.

- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada."

- Tanto el procedimiento de comprobación limitada iniciado con anterioridad como el procedimiento de comprobación o investigación posterior deben tener el mismo objeto comprobado.

A ello se refiere el propio artículo 139.2 de la LGT al regular el contenido mínimo que debe disponer la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada, identificando el objeto comprobado con la "obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación".

Resulta, pues, fundamental identificar el concreto objeto comprobado de forma que, respecto al mismo, van a jugar posteriormente los efectos preclusivos, aun cuando la terminación del procedimiento por resolución no conlleve regularización expresa en relación con aquel (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 2020, recurso de casación nº 1341/2020).

- Los efectos preclusivos de un previo procedimiento de comprobación limitada cesan cuando en un procedimiento de comprobación posterior, aun recayendo sobre el mismo objeto comprobado, se descubren nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que pone fin a la comprobación limitada inicial.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por "nuevos hechos", a efectos de aplicar la excepción que prevé el artículo 140.1 LGT analizado, no pueden entenderse nuevos datos que resulten de una documentación solicitada con posterioridad en el segundo procedimiento de comprobación, pues, como se ha expuesto, no cabe un segundo procedimiento sobre el mismo sujeto pasivo, tributo y período si los datos que se pretenden comprobar ya pudieron haber sido examinados en el primero.

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.

Esta misma interpretación se recoge en diversas sentencias de la Audiencia Nacional, tales como la de 30 de julio de 2020 (recurso nº 263/2017), que señala:

"... razona, además, el TEAC, que en el procedimiento de gestión se indicó que estuvo limitado a "una comprobación de carácter formal". Pues precisamente esta forma de proceder es la que resulta contraria a la doctrina del Alto Tribunal, pues de lo que se trata es de saber si la Administración, como hemos dicho, pudo verificar la corrección de la materia objeto de comprobación, sin que le sea lícito limitar o acotar el alcance de su comprobación. Y esa posibilidad debe presumirse salvo que la Administración justifique lo contrario."

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 particular señala:

"Conclusiones

Ejercicio 2011:

No procede la repercusión de cuotas de IVA por importe de 46.734,12euros por las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario, ya que las mismas no reúnen los requisitos para constituir hecho imponible del citado Impuesto, en particular, que estén realizadas por un empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de su Ley reguladora.

De conformidad con el artículo 89.Cinco. b) de la Ley, queda obligado a reintegrar a los destinatarios de las operaciones el importe de las cuotas indebidamente repercutidas.

Ejercicio 2012:

No procede la repercusión de cuotas de IVA por importe de 38.218,65euros por las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario, ya que las mismas no reúnen los requisitos para constituir hecho imponible del citado Impuesto, en particular, que estén realizadas por un empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de su Ley reguladora.

De conformidad con el artículo 89.Cinco. b) de la Ley, queda obligado a reintegrar a los destinatarios de las operaciones el importe de las cuotas indebidamente repercutidas.

Asimismo, no procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por importe de 357.963,22euros, ya que la condición de sujeto pasivo es requisito sine qua non para la deducción conforme al artículo 92 de la Ley reguladora del Impuesto."

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 periodos .

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."

Ciertamente, resulta indudable que las facultades de que dispone la Administración en un procedimiento inspector de comprobación e investigación resultan más amplias que las previstas en un procedimiento gestor de comprobación limitada, pero tal circunstancia, a la vista de la jurisprudencia señalada, no puede legitimar por sí misma, el inicio de aquel, ya que para determinar la preclusividad hemos de atender al objeto de la comprobación y/o a la concurrencia de nuevos hechos y circunstancias, en los términos señalados previamente por la Audiencia Nacional.

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 periodos 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 periodos 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 periodo 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 periodos del ejercicio 2011, pero de tal anulación no resulta el reconocimiento del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado en dicho periodo 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 periodos de 2011.

Décimo.

Subsistiendo la liquidación referida al IVA del ejercicio 2012, este Tribunal entrará a conocer de las cuestiones de fondo que ofrece el expediente, en el sentido de pronunciarse sobre las conclusiones alcanzadas por la Inspección y que señala la ausencia de actividad desarrollada por la entidad.

En primer lugar, se referirá brevemente, este Tribunal, a los hechos y circunstancias que concurren en relación a la entidad interesada en este procedimiento, tal como son relatados, por la recurrente, en sus alegaciones, y señala, igualmente, la Inspección en el acuerdo adoptado.

XZ SL, constituida en 2006, tiene como objeto social la explotación comercial de aeronaves y desde el 1 de septiembre de 2007 se encuentra dada de alta en el epígrafe "Alquiler de Aeronaves de todas clases".

El obligado califica la actividad que desarrolla, manifestándolo así a la Inspección y refiriéndose a tal circunstancia en las alegaciones como "servicios de transporte de pasajeros".

En 2008 adquiere un helicóptero en régimen de arrendamiento financiero.

En el mismo año suscribe los siguientes contratos:

Contrata con la entidad TW SL, el abanderamiento y gestión de las operaciones del helicóptero para que el mismo pueda volar, incluyendo un anexo en el que se señalan dos pilotos principales para el helicóptero.

Contrata con la misma entidad TW SL, el subarriendo de la nave sin tripulación.

Contrata con D. Axy la prestación continuada del servicio de transporte aéreo.

Durante los periodos objeto de comprobación la entidad declara cantidades facturadas a D. Axy y a la entidad TW SL.

La Inspección concluye, a la vista de las actuaciones realizadas, que la entidad no efectúa una actividad empresarial en los términos que exige el artículo 4 y 5 de la Ley del IVA. Para ello, considera que no se produce la explotación de un bien corporal para obtener ingresos continuados en el tiempo, analizando las pruebas indiciarias a efectos de probar la intención, concluyendo que la entidad pone el bien a disposición plena del Administrador de la misma.

La cuestión de fondo señalada, se ha planteado, igualmente, y en términos equivalentes que en el caso que nos ocupa, en cuanto a pruebas y conclusiones, en relación a la regularización de la situación tributaria de la entidad interesada, referida al IVA de los periodos del ejercicio 2013.

En este sentido se desarrolló, por la Administración, procedimiento de comprobación e investigación sobre la entidad, por el IVA de los periodos del ejercicio 2013, llegando a una conclusión equivalente a la sostenida en el expediente que nos ocupa, referido al IVA de los periodos del ejercicio 2012, resolviendo aquella que no procede repercusión ni deducción de cuotas del IVA por inexistencia de actividad económica que determina que la entidad no tenga la consideración de empresario o profesional y no se configure como sujeto pasivo del impuesto.

Aquel acuerdo de liquidación resultó impugnado ante el Tribunal Regional, que resolvió desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando la liquidación practicada.

Por su parte, la resolución resultó objeto de recurso contencioso administrativo, constando el pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, que en su sentencia de ... de 2020 (Recurso n.º .../2018) desestima las pretensiones del recurrente y confirma la resolución del TEAR de Madrid, confirmando así la liquidación practicada, que ha devenido firme.

En su sentencia, el TSJ de Madrid resuelve en los siguientes términos, que reproducimos, por compartir este Tribunal lo allí sostenido, que resulta plenamente aplicable al caso que nos ocupa.

"SEGUNDO.- Antecedentes y hechos más relevantes. Conviene hacer una breve referencia a los antecedentes y hechos más relevantes para una mejor comprensión de los hechos controvertidos. Esta Resolución del TEAR tiene su origen en el Acuerdo de liquidación provisional del IVA, ejercicio 2013, dictado por la Delegación Especial de Madrid de fecha 11 de diciembre de 2015 en el marco de las actuaciones de comprobación e investigación que con carácter general se iniciaron mediante acuerdo de fecha 4 de abril de 2015.

En dicha liquidación se expresa que XZ SL no realiza actividad económica alguna pese a ser una sociedad mercantil, de modo que al no ser empresario o profesional no puede ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es importantes, asimismo, destacar que XZ es una sociedad creada en fecha 24 de noviembre de 2006 que cuenta con un capital social de 8.315.340 euros, siendo sus socios D. Bts en un porcentaje de 0,04%, quien además actúa como administrador y QR SL en un 99,96%. Al mismo tiempo, QR SL es una entidad participada en un 99,98% por D. Bts .

El objeto social de la compañía es la explotación comercial de aeronaves nacionales y/o extranjeras, propias o ajenas, con las debidas licencias para el transporte de viajeros y mercancías y se encuentra dado de alta en el IAE como "alquiler de aeronaves de todas clases". Esta entidad es propietaria de un único helicóptero, adquirido en régimen de leasing en fecha 13 de marzo de 2008 y el coste financiado alcanza los 8.400.000 euros, siendo pagadas las cuotas trimestralmente.

TERCERO.- Ámbito normativo. Delimitados los términos del debate y los hechos más relevantes, procede tener en cuenta la normativa aplicable al presente asunto.

(...)

En el presente procedimiento, la Inspección ha concluido que la sociedad no efectúa actividad de carácter económico, como consecuencia de la falta de acreditación de acciones de publicidad o captación de clientes por parte de XZ SL, la valoración de los ingresos, la falta de pago de las facturas emitidas a cargo del administrador, la forma de financiación de la actividad, la existencia de pérdidas acumuladas... De modo, que entiende que el servicio prestado por la sociedad a su administrador es una simple puesta a disposición y no una actividad económica, o más en concreto, un servicio de transporte aéreo.

Por el contrario, XZ defiende que realiza una actividad económica, bajo dos esquemas contractuales: bien por el propio obligado tributario, en cuyo caso, TW SL, empresa de referencia en el sector, presta a la actora XZ SL los servicios necesarios para la navegabilidad del helicóptero y ésta última prestaría, en nombre propio, al cliente final los servicios de transporte o bien directamente por TW SL, en cuyo caso la parte subarrienda por horas, el uso del helicóptero a TW SL y es esta última la que presta los servicios de transporte. En esta segunda modalidad, TW SL pagaría a la mercantil 5.000 euros por cada hora de vuelo con terceras personas, incrementado en el precio de mercado del servicio de transporte aéreo.

No obstante, la realidad es que en el ejercicio 2013, sólo se realizaron cuatro vuelos, dos de ellos por el administrador de la entidad, D. Bts y dos vuelos técnicos. Asimismo, TW SL no realizó ni una sola acción de publicidad o promoción del servicio de pasajeros y la explotación bajo la fórmula de subarriendo se realizada de forma diferente a la manifestada, puesto que el importe satisfecho por el cliente final era percibido por la actora y

con cargo a él, la actora procedía a continuación a satisfacer a TW SL las mismas tarifas por hora de vuelo que satisface, cuando el servicio se presta al administrador.

Por otro lado, con independencia de la forma de explotación, la mercantil recurrente está obligada a pagar unas cantidades a TW en concepto de abanderamiento y navegabilidad: pilotos, asistencia, mantenimiento... además de las tarifas por hora.

La clave de la regularización radica en que el helicóptero se utiliza exclusivamente por el administrador de la sociedad y su uso se ajusta a su voluntad y no a una oportunidad mayor o menor de negocio. En este sentido, la Inspección constata que las únicas ocasiones en las que el helicóptero ha sido utilizado por terceros, tanto la forma en la que se calculó el importe -diferencia entre la tarifa de mercado y la tarifa acordada que avala que ambas sociedades prestan el mismo servicio- como el hecho de que las operaciones deben ser aprobadas por el administrador impiden entender que nos encontremos ante un verdadero plan de negocio.

En este sentido, se comparte las conclusiones a las que ha llegado la Inspección, toda vez que la descripción de los hechos evidencia que XZ no realizaba ninguna actividad empresarial, sino que su razón de ser obedece a la necesidad de atender al uso exclusivo o excluyente del servicio de transporte en helicóptero a favor de D. Bts y ello sin perjuicio de la cesión ocasional de la aeronave.

Es decir, el hecho de que se permita la utilización de la aeronave por terceros de forma ocasional y previo consentimiento del administrador no es un dato relevante, si abordamos este indicio de forma aislada. Lo que resulta determinante es que el helicóptero, único activo de la mercantil XZ fue utilizado por su administrador de forma casi exclusiva, sin que se hubiera constatado ninguna acción de promoción o publicidad de venta real hacia terceros, ni pago acreditado por los servicios.

A lo anterior debemos añadir que la parte actora se encuentra en situación de pérdidas, pues tan sólo se repercute el importe correspondiente a tarifa por hora de vuelo y no la parte correspondiente a navegabilidad, sin que exista margen de beneficio. De hecho, las cantidades facturadas apenas cubren el 2% de los gastos.

Asimismo, es importante destacar que Bts como único cliente no ingresa el precio del servicio. La financiación de esta "puesta a disposición" proviene de la sociedad QR, cuyo capital se encuentra participado en su práctica totalidad por Bts como antes se ha mencionado. Pues bien, dicha financiación se efectúa en forma de aportaciones no dinerarias para compensar en pérdidas o mediante cesión de créditos contra dicha sociedad, todo ello como pago de los servicios facturados.

Sistemáticamente, QR SL transfiere dinero a XZ, sin que exista ninguna otra actividad o razón de ser para la constitución de ésta última, más allá de servir de transporte al administrador.

Por tanto, se debe compartir las conclusiones de la Inspección y del TEAR, de modo que no existe ningún actividad empresarial o profesional por parte de XZ SL, sino que se ha construido una estructura empresarial, con la formalización de diversos contratos sin contenido para simular un negocio sin contenido, cuyo objeto es la puesta a disposición del helicóptero a favor de D. Bts .

CUARTO.- Consulta vinculante y jurisprudencia aplicable. El texto de la demanda centra una parte de su contenido en denunciar la vulneración del carácter vinculante de la consulta DGT número 2771- 13 de 16 de septiembre de 2013, en cuanto declara el carácter empresarial de los servicios prestados por XZ SL, reconociendo el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas.

El artículo 89 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) dispone que:

(...)

Pues bien, la literalidad del precepto exige la no alteración de las circunstancias, antecedentes y datos recogidos en el escrito de la consulta, lo que en el presente supuesto no ha acontecido. No se puede obviar que la Dirección General de Tributos carece de competencias para la comprobación e investigación de las situación tributaria del obligado tributario y aunque es cierto que en la consulta efectuado en relación con el IVA ejercicio 2009 y 2010 se adjuntaron los contratos suscritos por XZ SL con TW SLy que se reconocía que el destinatario fundamental de los servicios de transporte era el administrador único, lo cierto es que se omitieron datos determinantes para la calificación de la operación tales como la falta de publicidad, el importe de ingresos, falta de pagos de las facturas, pérdidas acumuladas, forma de financiación...

Lo mismo ocurre con la Resolución estimatoria de la reclamación económico administrativa de fecha 26 de marzo de 2015, en relación con el ejercicio 2011. Esta Sala no puede vincularse a un criterio anterior de una Resolución del TEAR respecto de un ejercicio distinto. Es más tampoco se puede concluir que el propio TEAR actúe contra sus propios actos. Ello es así en cuanto no existe identidad entre los supuestos de hecho, pues al margen de tratarse del IVA, no se puede obviar que se trata de ejercicios distintos, aun cuando concurren las mismas circunstancias.

La Resolución de 2015 tiene su base de impugnación en los acuerdos de liquidación y sanción resueltos en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, cuyo alcance más reducido se centraba en contrastar los datos de los Libros, verificar los requisitos formales de facturas y documentos y comprobar si se cumplen los requisitos para la deducción de las operaciones. Por el contrario, el Acto de liquidación, que aquí se recurre surge

como consecuencia del inicio de un procedimiento de inspección cuya extensión es por definición más amplio. Por lo que el acuerdo de liquidación presente no se trata de una mera reproducción de un acto anterior respecto al mismo ejercicio. Todo ello sin perjuicio que el acuerdo de liquidación de 2011 se refería exclusivamente a las cuotas indebidamente repercutidas.

Ninguna coherencia existe entre el resultado de la presente liquidación, en relación con la liquidación por operaciones vinculadas derivadas del Impuesto sobre Sociedades, pues el hecho imponible en uno y otro caso, no se puede equiparar. En el caso del Impuesto sobre Sociedades, el hecho imponible es la obtención de renta, mientras que el IVA, se requiere la presencia de un empresario o profesional para la realización de su hecho imponible. De este modo, la valoración de la operación vinculada en sede de XZ que se realiza en el impuesto de sociedades es una consecuencia de la necesidad de valorar la operación en su conjunto y cuantificar la puesta a disposición de la que disfruta su socio, sea como dividendo o retribuciones en especie. Por último, no se puede compartir la pretendida vulneración de la jurisprudencia de la Unión Europea, en concreto la Sentencia del TJUE de 20 de junio de 2013, Asunto Fuchs C.219/2012, al no existir semejanza con el supuesto de ello. En el presente asunto, se trata de deducir el IVA soportado en la adquisición de unos paneles solares al considerar que se encuentran afectos a la actividad de producir energía, nada dice sobre la deducción de las cuotas correspondientes a la energía que le suministran.

Por el contrario, en el supuesto de autos nos encontramos con una aeronave que no se adquiere para obtener unos ingresos, ya que no existe ninguna contratación o publicidad que lo avale, sino exclusivamente para dar servicio a su socio único y se pretende deducir las cuotas del IVA no de su adquisición, sino por cada operación de transporte."

El TSJ de Madrid resuelve la cuestión, atendiendo a la totalidad de alegaciones formuladas por la entidad, que se mantienen idénticas en el caso que nos ocupa.

Esto es, concurren tanto la motivación y fundamentación jurídica del acuerdo de liquidación impugnado y las alegaciones formuladas por la recurrente.

Así, compartiendo este Tribunal el razonamiento del órgano judicial, referido anteriormente, no le queda más que desestimar las pretensiones de la recurrente y confirmar, en lo que afecta al ejercicio 2012, lo resuelto por el tribunal de instancia, confirmando así el acuerdo de liquidación dictado por la Administración.

Décimo primero.

Procede, en consecuencia:

- Anular el acuerdo de liquidación en lo que afecta al ejercicio 2011, conforme a lo señalado en los fundamentos de derecho quinto a noveno.
- Confirmar el acuerdo de liquidación en lo que afecta al ejercicio 2012.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.