

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065345

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de enero de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 6087/2013

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Efectos preclusivos de las actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a un segundo procedimiento de comprobación.** De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, con anterioridad al desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el IVA, ejercicio 2005, se desarrollaron respecto al mismo tributo y período, actuaciones de carácter abreviado. Habiendo adquirido firmeza la liquidación provisional derivada de dichas actuaciones de comprobación e investigación, la cuestión que se debe resolver es si dichas actuaciones tienen el mismo objeto que las actuaciones iniciadas posteriormente con carácter general, ya que de ser así la liquidación definitiva derivada de estas últimas actuaciones debe ser anulada, y ello de conformidad con el art. 148.3 de la Ley 58/2003 (LGT). Así, en las actuaciones de carácter abreviado respecto al IVA del ejercicio 2005, la Inspección no se limita a una mera comprobación formal, sino que realiza una labor de calificación jurídica; así mismo, no figura en el expediente administrativo ningún documento correspondiente a la orden de carga de dichas actuaciones y ni en el Acta de conformidad de fecha 1 de junio de 2005, ni en el Acuerdo de liquidación definitiva de fecha 7 de febrero de 2011 se indica el objeto al que se limitaron las primeras actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección en relación con el mismo tributo y período. Así, del mismo modo que la Inspección consideró que determinadas operaciones no eran deducibles porque no se había producido el devengo del Impuesto, porque estaban destinadas a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas o por tratarse de gastos asociados con vehículos automóviles de turismos, podía haber determinado que la operación que se regulariza en las actuaciones iniciadas el 22 de julio de 2009 tampoco era deducible. La no deducibilidad de todas las operaciones anteriores implica una labor de calificación jurídica, más o menos complicada, pero en todo caso, calificación jurídica, sin que en ningún caso encaje en una mera comprobación formal, consistente en constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que la regularización efectuada por la Inspección en el acuerdo ahora impugnado minorra cuotas soportadas deducibles, al igual que en la liquidación previa, en la que se examinó por el órgano gestor las cuotas soportadas deducidas por la entidad ahora recurrente, lo que implicó un análisis del derecho a la deducción del sujeto pasivo en relación con cuotas soportadas.

En resumen, en base al art. 148.3 de la Ley 58/2003 (LGT), la Administración Tributaria no puede iniciar un procedimiento inspector con el mismo objeto, ya que la nueva regularización no se basa en ninguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apdo. 4 del art. 101 de la Ley 58/2003 (LGT). Es decir, en el presente caso, cabe otorgar a las actuaciones inspectoras desarrolladas con la entidad, el efecto preclusivo que recoge el apartado tercero del art. 148 de la ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 95, 96, 101 y 148.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA ORDINARIO que pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto, por D. **Rx...**, con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **I... SL**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la Resolución de fecha 26 de junio de 2013, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (28/16735/2011 y 28/19307/2011), por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Madrid:

-Acuerdo desestimatorio de fecha 18 de abril de 2011 del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación definitiva de fecha 7 de febrero de 2011 (referencia ..., clave de liquidación **A28...**), derivado del Acta de disconformidad A02 número ... de fecha 18 de noviembre de 2010, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005 y períodos 1T a 4T, del que resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 525.498,46 euros (cuota de 432.728,57 euros e intereses de demora de 92.769,89 euros).

- Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de fecha 19 de julio de 2011, asociado al acuerdo de liquidación anterior, del que resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 216.364,29 euros (sin tener en cuenta reducciones).

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En fecha 22 de julio de 2009 se notifica a la entidad **I... SL** comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto, entre otros, al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006. Dichas actuaciones tienen carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003 General Tributaria y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a analizar la naturaleza de determinadas operaciones efectuadas con determinadas entidades detalladas en la propia comunicación.

Posteriormente, en fecha 28 de enero de 2010 se notifica al obligado tributario la ampliación de actuaciones de comprobación e investigación, ampliándose éstas al ejercicio 2005. Dichas actuaciones tienen carácter parcial, limitándose a analizar las operaciones efectuadas con la entidad detallada en la propia comunicación de ampliación.

Posteriormente, en fecha 5 de octubre de 2010 se notifica al obligado tributario la ampliación de actuaciones de comprobación e investigación, pasando a tener alcance general las actuaciones inspectoras correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005.

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen en fecha 18 de noviembre de 2010 con la incoación al obligado tributario por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, de un Acta de Disconformidad **A02** número ... correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005, períodos 1T a 4T, en la que se regulariza su situación tributaria, junto al preceptivo informe ampliatorio.

Los hechos recogidos en el Acta son, en síntesis, los siguientes:

- El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2005 no se encuentra prescrito por haber sido interrumpida la prescripción con la liquidación provisional realizada en el acta de conformidad de fecha 1 de junio de 2007, de la que resulta una cuota a devolver de 9.088.886,76 euros, lo que supone una minoración en 16.269,19 euros de la cantidad solicitada por el obligado tributario.

- El obligado tributario está dado de alta en la actividad económica consistente en la promoción inmobiliaria de edificaciones, epígrafe del IAE 8332.

- En fecha 7 de julio de 2005 el obligado tributario adquiere un inmueble sito en el SAU "...", ... (...) a la entidad **M... SL** (...), por un importe de 2.704.554,00 euros más el correspondiente IVA al tipo general, esto es, 432.728,64 euros; dicho inmueble había sido adquirido en esa misma fecha por la entidad **M... SL** a sus propietarios, la entidad **S... SL** (50%), **Ex...** y esposa (25%) y **Jx...** y esposa (25%), por un importe de 1.292.176,00 euros.

- El precio de la operación de compra llevada a cabo por el obligado tributario se hace efectivo mediante la emisión por parte del mismo de ocho cheques de fecha 6 de julio de 2007 con el siguiente detalle:

Tres cheques nominativos emitidos a los anteriores propietarios del inmueble por importe de 646.088,00 euros (**S... SL**), 323.044,00 euros (**Ex...**) y 323.044,00 euros (**Jx...**). Suman un total de 1.292.176,00 euros.

Tres cheques al portador por importes de 601.012,00 euros, 300.506,00 euros y 300.506,00 euros que son cobrados por ventanilla por el administrador de **M... SL** según información remitida por el **Banco X**. Suman un total de 1.202.024,00 euros.

Dos cheques nominativos emitidos a nombre de la entidad **M... SL** por importes de 210.354,00 euros y 432.728,00 euros.

- **M... SL** no tiene medios financieros para realizar la operación que ha facturado a la entidad recurrente, no tiene personal, no tiene una estructura o trabajo de conocimientos de la actividad de compraventa y ha resultado localizada, siendo imposible poder contrastar la operación facturada.

- El importe satisfecho por el obligado tributario en concepto de IVA a la entidad **M... SL** no es ingresado por ésta en la Hacienda Pública.

- La valoración efectuada por **T** (tasaciones inmobiliarias) a efectos de la tramitación del préstamo bancario estimó que el valor del inmueble ascendía a 3.942.190,35 euros.

En fecha 7 de febrero de 2011 se emite Acuerdo de liquidación definitiva referencia ..., en el que se ratifican todos los hechos y fundamentos de derecho recogidos en el acta de disconformidad. La regularización practicada consiste en no considerar deducible el IVA soportado por un importe de 432.728,00 euros en el tercer trimestre de 2005, procedente de la adquisición por parte del obligado tributario de un inmueble sito en ... (...) a la mercantil **M... SL**, debido a la concurrencia de los dos siguientes requisitos: fraude en el IVA y la relación del obligado tributario con el mismo porque tuvo posibilidad de conocimientos y debió conocer de la extrañeza de la operación, de la existencia de una persona interpuesta y de la no corrección y legalidad de toda la operación. Como consecuencia de todo ello resulta una cantidad total acumulada a ingresar de 525.498,46 euros (cuota de 432.728,57 euros e intereses de demora de 92.769,89 euros).

Dicho acuerdo es notificado al obligado tributario en fecha 19 de agosto de 2011.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación definitiva descrito en el antecedente de hecho anterior, en fecha 4 de abril de 2011, el obligado tributario interpone frente al mismo recurso de reposición, el cual es desestimado mediante resolución de fecha 18 de abril de 2011, confirmando la liquidación recurrida.

Dicha Resolución es notificada al obligado tributario en fecha 15 de junio de 2011.

## Segundo.

La Administración considera que la conducta del obligado tributario descrita en el antecedente de hecho primero es constitutiva de infracción tributaria, por lo que inicia el correspondiente expediente sancionador respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005.

En fecha 19 de julio de 2011, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid dicta Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador referencia ... . En dicho acuerdo, basándose en los hechos recogidos en la correspondiente acta de disconformidad, detallados en el antecedente de hecho primero, se considera que las infracciones cometidas por el obligado tributario son la acreditación improcedente de partidas a compensar en la cuota en el tercer trimestre de 2005 (artículo 195.1 de la LGT) y la obtención indebida de devoluciones en el cuarto trimestre del mismo ejercicio (artículo 193 de la LGT).

En el Fundamento de Derecho Cuarto del mencionado acuerdo, en relación con la culpabilidad se establece:

*“(...) Hay que considerar en este caso que la conducta del sujeto pasivo es culpable y, que la buena fe o inexistencia de culpa presumida por la Ley, queda destruida por la prueba de que el contribuyente no ha puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, hecho que queda sobradamente demostrado al ponerse de manifiesto que se ha deducido cuotas soportadas incumpliendo las exclusiones y restricciones del derecho a deducir que establece el artículo 95 y 96 de la Ley IVA para que sean deducibles; estos hechos ponen de manifiesto una voluntad culposa específica del sujeto pasivo en tal sentido debido a que el contribuyente, al ser sujeto pasivo del IVA, debería conocer tales requisitos y restricciones y, los ha incumplido con lo que su conducta ha estado encaminada únicamente a la elusión del pago del impuesto. (...)”*

*No puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, en especial la de una interpretación razonable de la norma, ya que se ha puesto de manifiesto la existencia de un trama de fraude al IVA con un perjuicio al Tesoro Público y una quiebra del principio constitucional que consagra el deber de contribuir en la que el obligado tributario ha intervenido participando en la doble compraventa en el mismo día de un inmueble situado en ..., tratando de dar al conjunto de la operación un sentido económico del que carece. El obligado tributario tuvo la posibilidad de conocer la extrañeza de la operación, la existencia de una persona interpuesta y, la incorrección e ilegalidad de toda la operación en la que no se ha*

*ingresado el IVA repercutido de la compraventa del inmueble y en la que el obligado finalmente ha pretendido deducir un IVA soportado que previamente no fue ingresado constituyendo todo el entramado un abuso de derecho.*

*La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma (...) y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable y sancionable, lo que no sucede en el presente caso en que no existe ninguna laguna normativa en cuanto a los requisitos que debe reunir los gastos para ser deducibles por lo que no pueden considerarse sus declaraciones completas veraces, ni apreciarse interpretación razonable de la norma”.*

Como consecuencia de todo ello se impone una sanción en el 3T/2005 por importe de 216.364,29 euros, resultando la sanción correspondiente al 4T/2005 de cero euros por aplicación de lo dispuesto en el artículo 195.3 de la LGT.

Dicho acuerdo de imposición de sanción es notificado al obligado tributario en fecha 28 de julio de 2011.

### Tercero.

Disconforme con el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho primero, así como con el acuerdo de imposición de sanción descrito en el antecedente de hecho anterior, el obligado tributario interpone frente a los mismos, en fechas 15 de julio y 24 de agosto de 2011, respectivamente, reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (reclamaciones económico administrativas número 28/16735/2011 y 28/19307/2011, respectivamente).

En fecha 26 de junio de 2013, de forma acumulada, el TEAR de Madrid dicta Resolución en primera instancia, desestimando ambas reclamaciones y confirmando los actos administrativos impugnados.

La Resolución es notificada al obligado tributario en fecha 15 de julio de 2013.

### Cuarto.

En fecha 16 de agosto de 2013, la entidad reclamante interpone, ante este Tribunal, el presente recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Madrid que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho primero, así como contra el acuerdo de imposición de sanción descrito en el antecedente de hecho segundo.

En el escrito de interposición el interesado formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Cuando se notifica al obligado tributario el inicio de actuaciones respecto al ejercicio 2005, ya había prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto al tercer trimestre del ejercicio 2005, no habiendo quedado ésta interrumpida, como consecuencia de la notificación del acta de conformidad, referencia ..., de fecha 01/06/2007 que regulariza la situación tributaria del contribuyente con respecto al IVA 2005.

- En el procedimiento en que se dictó el acta **A01-...** la Administración tuvo oportunidad de examinar la deducción del IVA soportado por la adquisición a **M... S.L.** y no puede volver a analizar los mismos elementos en un procedimiento posterior de comprobación e investigación para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- Falta de motivación como consecuencia de la ausencia en el acta de disconformidad de los artículos de la normativa tributaria o supletoria que se infringieron por los actos realizados por el contribuyente y falta de contestación a las alegaciones presentadas en el recurso de reposición. Falta de pronunciamiento por parte del TEAR de Madrid a estas alegaciones formuladas ya en la reclamación económico administrativa.

- El interesado únicamente conocía que existía una opción de compra, en virtud de la cual, el vendedor optaba por adquirir el inmueble a sus propietarios con anterioridad a su transmisión y que el pago a sus vendedores lo realizaría con los cheques que se le entregaban por ellos. Ambas transmisiones se realizarían ante el mismo

notario con lo cual todas las partes tenían asegurada la transmisión registral y el cobro. Desconocía el precio de la compra que iba a realizar **M... S.L.** a sus vendedores.

- El hecho de que unos cheques fueran al portados y otros nominativos únicamente permitían predecir que de los pagos que **M S.L.** iba a realizar a sus vendedores se iba a detraer la ganancia que le correspondiera, sin que pudiera pensar el recurrente que su ganancia fuera a corresponder con el total de los cheques al portador ni por supuesto cualquier otra operación fraudulenta. La proporcionalidad de los cheques al portador respecto a los cheques nominativos solo podíamos interpretarla como un intento de **M S.L.** por ocultar la ganancia que obtenía en la operación hasta la firma simultánea de las dos transmisiones, para evitar que nos pudiéramos saltar su intervención para abaratar la compra.

- No podía adivinar que el IVA no iba a ser ni declarado ni ingresado por **M S.L.** cuando por su parte nunca se ocultó la operación, ni en la declaración anual de operaciones de terceros, ni en los registros contables ni en los registros obligatorios del IVA.

- En relación con la sanción, alega que la conducta del contribuyente ha estado amparada en una interpretación razonable de la norma y que no se le puede imputar la colaboración en el fraude cometido por parte de un tercero.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en el presente recurso de alzada consiste en determinar si la Resolución dictada por el TEAR de Madrid confirmando el acuerdo de liquidación definitiva correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005 y el acuerdo de imposición de sanción derivado del mismo, se ajusta a derecho, para lo cual es necesario determinar si procede o no la deducción pretendida por la reclamante de la cuota de IVA soportada en la adquisición del inmueble mediante escritura pública de fecha 7 de julio de 2005.

### Segundo.

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo planteada, es necesario atender, en primer lugar, la alegación formulada por el interesado referente a la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

El obligado tributario alega que en la fecha en que se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación había prescrito.

Para atender esta alegación, debemos tener en cuenta los preceptos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de prescripción.

De acuerdo con lo dispuesto en letra a) del artículo 66 de la LGT prescribe a los cuatro años “*el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación*”. Continúa indicando el apartado 1 del artículo 67 de la LGT que “El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

*En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (...)*”.

La entidad interesada alega que, de acuerdo con los artículos anteriormente mencionados, en la fecha en que se le notifica el inicio de actuaciones inspectoras respecto al ejercicio 2005 (28/01/2010) ya había prescrito el derecho de la Administración a liquidar, en la medida en que el plazo para la presentación de la declaración correspondiente al tercer trimestre del año 2005 (trimestre en el que se realiza la operación regularizada en el acuerdo de liquidación) finalizó en fecha 20/10/2005 por lo que ya habían transcurrido más de cuatro años.

No obstante, en el expediente administrativo figura Acta de conformidad **A01-...** de fecha 1 de junio de 2007 en la que se regulariza la situación tributaria del obligado tributario en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005. En este sentido, el artículo 68 de la LGT en su apartado 1 establece:

*“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:*

*a) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria (...).”*

De manera que como manifiesta la Inspección en el acuerdo de liquidación de fecha 7 de febrero de 2011 y confirma el TEAR de Madrid en la Resolución de fecha 26 de junio de 2013, el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no había prescrito, al haberse interrumpido el plazo de prescripción como consecuencia del acta incorporada en el expediente administrativo.

En base a lo dispuesto se desestima la alegación formulada por la entidad recurrente en relación con la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

### Tercero.

La segunda cuestión que plantea la entidad recurrente es si el alcance de la comprobación objeto de regularización se encuentra condicionada por anteriores actuaciones inspectoras, recaídas sobre el mismo tributo y ejercicios.

De acuerdo con la documentación obrante en el expediente, con anterioridad al desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005, se desarrollaron respecto al mismo tributo y período, actuaciones de carácter abreviado. Como consecuencia de dichas actuaciones se incoó Acta de Conformidad número **A01-...** de fecha 1 de junio de 2007 por la que se regulariza su situación tributaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005.

En el acta se minoran las cuotas declaradas como deducibles por un importe acumulado de 16.269,19 euros. Los datos declarados se modificaron por los siguientes motivos:

No se consideran deducibles las cuotas de IVA soportadas en dos certificaciones de obra por no considerar producido el devengo del Impuesto en el ejercicio 2005 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.Uno.2 y Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No se consideran deducibles determinadas cuotas de IVA soportadas en gastos correspondientes a alimentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.3 y 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No se consideran deducibles la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en relación con el leasing de un vehículo automóvil y servicios relacionados con reparaciones y combustible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95.Tres.2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se señala en dicha acta que “el obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación provisional que antecede extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación”.

Habiendo adquirido firmeza la liquidación provisional derivada de dichas actuaciones de comprobación e investigación, la cuestión que este Tribunal debe resolver es si dichas actuaciones tienen el mismo objeto que las actuaciones iniciadas el 22 de julio de 2009, ya que de ser así la liquidación definitiva derivada de estas últimas actuaciones debe ser anulada, y ello de conformidad con el artículo 148.3 de la LGT que establece:

*“Cuando las actuaciones del procedimiento de Inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias”.*

*Concretamente, este artículo dispone que podrán dictarse liquidaciones provisionales 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”.*

En el supuesto que nos ocupa, en las actuaciones iniciadas el 17 de abril de 2006 respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005, la Inspección no se limita a una mera comprobación formal, sino que realiza una labor de calificación jurídica; así mismo, no figura en el expediente administrativo ningún documento correspondiente a la orden de carga de dichas actuaciones y ni en el Acta de conformidad de fecha 1 de junio de 2005, ni en el Acuerdo de liquidación definitiva de fecha 7 de febrero de 2011 se indica el objeto al que se limitaron las primeras actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección en relación con el mismo tributo y período.

Así, del mismo modo que la Inspección consideró que determinadas operaciones no eran deducibles porque no se había producido el devengo del impuesto, porque estaban destinadas a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas o por tratarse de gastos asociados con vehículos automóviles de turismo, podía haber determinado que la operación que se regulariza en las actuaciones iniciadas el 22 de julio de 2009 tampoco era deducible. La no deducibilidad de todas las operaciones anteriores implica una labor de calificación jurídica, más o menos complicada, pero en todo caso, calificación jurídica, sin que en ningún caso encaje en una mera comprobación formal, consistente en constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos. Debe tenerse en cuenta a estos efectos que la regularización efectuada por la Inspección en el acuerdo ahora impugnado minorra cuotas soportadas deducibles, al igual que en la liquidación previa, en la que se examinó por el órgano gestor las cuotas soportadas deducidas por la entidad ahora recurrente, lo que implicó un análisis del derecho a la deducción del sujeto pasivo en relación con cuotas soportadas.

En resumen, en base al artículo 148.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, la Administración Tributaria no puede iniciar un procedimiento inspector con el mismo objeto, ya que la regularización contenida en el Acta de Disconformidad A02-... no se basa en ninguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT. Es decir, en el presente caso, cabe otorgar a las actuaciones inspectoras desarrolladas con la entidad, el efecto preclusivo que recoge el apartado tercero del artículo 148 de la LGT.

Por lo tanto, procede anular el acuerdo de liquidación de fecha 7 de febrero del 2011 y como consecuencia no resulta necesario entrar a valorar las demás cuestiones alegadas por la entidad reclamante.

#### **Cuarto:**

En relación con el acuerdo de imposición de sanción, en la medida en que debe ser anulada la liquidación practicada, procede la anulación del acuerdo de imposición de sanción derivado de dicha liquidación.

Por todo lo expuesto:

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

#### **ACUERDA**

**estimarlo**, procediendo la anulación de los acuerdos recurridos.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

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