

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

Referencia: NFJ068434

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 1527/2014

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Efectos preclusivos de las actuaciones inspectoras realizadas con anterioridad a un segundo procedimiento de comprobación.** Se plantea en el presente recurso si el alcance de la comprobación objeto de regularización se encuentra condicionada por anteriores actuaciones inspectoras, recaídas sobre el mismo concepto tributario y período de liquidación. Pues bien, es cierto que la liquidación practicada en el primer procedimiento fue provisional -o eso consta en el acta de conformidad, sin que sepamos si el Acuerdo de liquidación posterior la calificaba de la misma manera-, es cierto que se reconoció el derecho de la entidad a obtener la devolución solicitada -si bien debemos destacar que la cantidad reconocida no es exactamente igual a la solicitada, sino un poco inferior, sin que conste motivo alguno que lo justifique-, y es cierto que en la liquidación practicada -o más bien en la propuesta, pues la liquidación no ha sido incorporada por la Inspección al expediente- no se realizan calificaciones jurídicas de las operaciones; pero el hecho de que no se hagan estas calificaciones jurídicas no quiere decir sin más que la Inspección pueda hacerlas posteriormente y únicamente en base a documentos que ya tenía en su poder en ese momento, en cierta forma reservándose el derecho a examinarlo con más detenimiento cuando le fuese mejor y no en ese procedimiento ya abierto, aunque fuese de alcance parcial. Así, considera el TEAC que la comprobación llevada a cabo en 2011 no puede encajar en una mera comprobación formal, consistente en constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos. La Inspección, en ese primer procedimiento, se extralimitó respecto del alcance que le otorga el art. 178.3 c) del RD 1065/2007 (RGAT), y por ello considera que ya ha realizado una comprobación completa de la operación realizada, sin que pueda volver a examinarla posteriormente en una nueva comprobación de alcance general.

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 regularización contenida en el Acta de Disconformidad no se basa en ninguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apdo. 4 del art. 101 de la misma Ley 58/2003 (LGT). Es decir, en el presente caso, cabe otorgar a las actuaciones inspectoras desarrolladas en primer lugar con la entidad, el efecto preclusivo que recoge el art. 148.3 de la Ley 58/2003 (LGT), al menos por lo que respecta a la operación que se examina en este caso. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101 y 148.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, promovida por la entidad **XYT, S.A.U.**, con **NIF: ...**, y en su nombre y representación por D<sup>a</sup> **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Baleares, interpuesta contra Acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Iller Balears de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 18 de febrero de 2014, derivado del acta de disconformidad **A02 número ...**, por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

En fecha 14/09/2010 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de Baleares, con objeto de comprobar, entre otros conceptos, el IVA desde el 3T/2008 hasta el 4T/2011.

En fecha 25/10/2013 se formalizó acta de disconformidad **A02 número ...** por el IVA de los periodos comprobados, de 3T/2008 a 4T/2011, si bien la única regularización se practica por el periodo 4T/2010.

Del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la Inspección deduce un total de 35 días de dilaciones no imputables a la Administración. Incluso teniendo en cuenta estas dilaciones, las actuaciones debieron concluir como máximo el 18/10/2013, pero el Acuerdo de liquidación no se notifica a la entidad hasta el 20/02/2014. El propio Acuerdo reconoce ese incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, pero a pesar de ello no se produce la prescripción del único periodo regularizado.

En fecha 27/04/2010 **XYT** adquirió de **Q AZ** el derecho de superficie de un solar en ..., que se concreta en 103 habitaciones localizadas en las plantas 4ª a 7ª, la planta 3ª destinada a salones multiusos, así como la recepción de la planta baja, todo ello respecto de un Hotel de cuatro estrellas. El Hotel se encuentra en pleno funcionamiento, y cuenta con las dotaciones necesarias para el desarrollo de la actividad. Constituye también el objeto del contrato el equipo operacional del hotel (vajillas, cuberterías, lencerías, etc) y el inventario de bienes, enseres, útiles y dotación general del hotel (mantenimiento, equipo de limpieza, etc), excluyéndose expresamente el inventario de alimentos y bebidas, que deberá valorarse de forma independiente.

Asimismo, la compradora se compromete a subrogarse en la posición contractual de la vendedora en el Contrato de Gestión (realizada por **WLY**).

El precio pactado es de 7.214.488,00 euros, y se repercute IVA al 16%. El 27/04/2010 **Q** expide la factura F1/8/2010, con una base imponible de 7.724.488 euros y un IVA repercutido de 1.235.918,08 euros. Esta factura es registrada por X en el 2T de 2010, y dedujo el IVA soportado en la autoliquidación correspondiente.

La Inspección considera que dicha transmisión está no sujeta a IVA por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.1 de la LIVA, y por ello el IVA soportado no es deducible por el comprador. Considera que lo que se transmite es un Hotel de cuatro estrellas en pleno funcionamiento, y se transmite con todo el equipamiento necesario para el desarrollo de la actividad.

Por ello, se niega el derecho a deducir el IVA soportado en el 2T de 2010 por esta operación, y por ello en el 4T de 2010 (periodo que se regulariza), resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 1.376.689,67 euros, de los que 1.235.918,08 euros corresponden a cuota y 140.771,59 euros a intereses de demora.

### Segundo:

Disconforme **XYT** con la liquidación practicada, interpone la presente reclamación económico-administrativa ante este TEAC, en base a las siguientes alegaciones:

- Declara que el 18/04/2011 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter parcial por el IVA de 2010, actuaciones que concluyeron con Acuerdo de liquidación de 07/07/2011, que confirmaba el acta de conformidad **A01 número ...**, reconociéndose el derecho de la entidad a la devolución del IVA resultante a su favor en dicho ejercicio. Considera la entidad que dicho ejercicio no puede ser objeto ahora de una nueva regularización, pues ya ha sido objeto de revisión por la Inspección, y el procedimiento inicial llevado a cabo no quedó limitado en el sentido previsto en el artículo 178.3.c) del RGAT, sino que se excedió del alcance.

- Alega también que la operación está sujeta a IVA, pues no se transmite todo lo necesario para considerar que se transmite una unidad económica autónoma (no se traspaşa ningún personal).

- Subsidiariamente, si el TEAC considera la operación no sujeta a IVA, la entidad tendría derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, debiendo hacerse una regularización íntegra.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta 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 y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

## Segundo:

La primera 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 concepto tributario y período de liquidación.

Resulta del expediente que el Acuerdo de liquidación ahora impugnado, en el que se regulariza el IVA de los ejercicios 2008/2009/2010/2011, es consecuencia de unas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación realizadas por la Dependencia Regional de Inspección de Baleares, actuaciones que se iniciaron el 14/09/2012 con alcance general en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2007 a 2010 y el Impuesto sobre el Valor Añadido 3T/2008 a 4T/2011. Respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, recordemos que la única regularización practicada se refiere a la compraventa realizada en el ejercicio 2010. El propio Acuerdo de liquidación declara en su página 6 que se consideran correctas las autoliquidaciones presentadas en los periodos trimestrales de 2008, 2009 y 2011.

Consta también en el expediente una documentación aportada por **XYT** en el trámite de alegaciones posteriores al acta, documentación relativa a un procedimiento anterior seguido respecto del IVA del ejercicio 2010, y que analizamos a continuación, detallando los documentos adjuntados:

- Comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la Dependencia Regional de Inspección de Baleares de fecha 18/04/2011, notificada el 20/04/2011, respecto de la entidad **XYT**. En ella se comunica el inicio de actuaciones inspectoras de carácter parcial en relación al IVA del ejercicio 2010, limitado a comprobar la devolución solicitada en los términos previstos en el artículo 178.3.c) del Real Decreto 1065/2007, y se requiere la aportación de: documento de representación; escritura de constitución, estatutos de la sociedad y última escritura de nombramiento de cargos; Libros Registro de IVA; y facturas recibidas y medios de pago de varios proveedores (entre otros **Q AZ, X CORPORACIÓN EMPRESARIAL, WLY**).

- Diligencia nº 1, de 11/05/2011, donde se hace constar la documentación aportada y la que no se aporta todavía. Además, se solicita la aportación de los contratos que documenten la facturación realizada entre la entidad y **WLY, X CORPORACIÓN EMPRESARIAL** y **Q AZ**.

- Diligencia nº 2, de 09/06/2011, donde se hace constar, entre otras cosas, que se aporta contrato privado de 27/04/2010 entre el sujeto pasivo y **Q AZ**. Se requiere la aportación de la posible escritura pública. También se aporta contrato de gestión hotelera entre **Q AZ** y **X EXPLOTACIONES HOTELERAS** de 01/05/2008, que se corresponde con el contrato de gestión que actualmente está vigente entre **WLY** y el sujeto pasivo.

Se requiere también la aportación respecto de **Q AZ**, los contratos y las facturas relativos a la previa adquisición del derecho de superficie del Ayuntamiento de ... Y JUSTIFICANTES DE LA CONSTRUCCIÓN DEL hotel y transmisión y posibles tasaciones.

Respecto de **WLY**, se requieren los justificantes de la acreditación de los servicios relacionados en las facturas.

- Diligencia nº 3, de 20/06/2011, donde, por lo que aquí interesa: respecto de la escritura con **Q**, se aporta email interno explicando los motivos de no poder realizar la relativa a la obra nueva del hotel y sus unidades independientes; se aporta escritura de constitución del derecho de superficie de **Q**.

Respecto de **WLY**: se aportan soportes adicionales de las facturas; también se declara que el personal temporal son refacturaciones de **D** empresa de trabajo temporal que cede personal que factura a **WL** y ésta refactura al sujeto pasivo al ser la explotadora del hotel; se aporta resumen en Excel relativo a la producción del Hotel coincidente con las cuentas de ingresos de la sociedad, a los efectos del 3% del contrato de gestión.

- Diligencia nº 4, de 06/07/2011, donde consta que se entrega al representante de la entidad documentación aportada que no se ha considerado necesario diligenciar (facturas y justificantes aportados en la anterior comparecencia relativos a facturas, albaranes, contratos, soportes adicionales, etc, de **WLY, O** y **S**. También se pone de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones previas al acta.

- Acta de conformidad **A01 nº ...**, de 06/07/2011, de la Dependencia Regional de Inspección de Baleares, donde no consta que se realice regularización alguna, y se acuerda una devolución a favor de la entidad de 1.230.317,86 euros (la cantidad solicitada a devolver en la autoliquidación del 4T de 2010 era de 1.230.325,76 euros, pero no se explica la diferencia).

Todos estos documentos los presentó la entidad en el trámite de alegaciones posteriores al acta de disconformidad, diciendo que no se podía volver a comprobar esa operación porque ya había sido aceptada por la Inspección, y considera que el procedimiento de comprobación parcial había excedido su alcance.

El Acuerdo de liquidación ahora impugnado recoge esta alegación, pero en él se declara que el primer procedimiento era de alcance parcial, se limitó la inspección a comprobar una solicitud de devolución, y no se realizó ninguna operación de calificación jurídica, limitándose la actuación a los términos del artículo 178.3.c) del RGAT. Se indica también que las actuaciones no finalizaron con el transcurso de un mes desde el acta, sino que el 07/07/2011 se dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta.

Habiendo adquirido firmeza la liquidación provisional derivada de dichas actuaciones de comprobación e investigación, la cuestión que este TEAC debe resolver es si dichas actuaciones tuvieron efecto preclusivo respecto de lo comprobado, ya que de ser así la liquidación definitiva derivada de actuaciones iniciadas el 14/09/2012 debe ser anulada, y ello de conformidad con el artículo 148.3 de la LGT en el que se 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, en este artículo se 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 en abril de 2011 respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2010, considera este TEAC que la Inspección no se limita a una mera comprobación formal.

Se inicia un procedimiento de alcance parcial al amparo del artículo 178.3.c) del RGAT, según el cual:

*“3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:*

*a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.*

*b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.*

*c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria”.*

Para poder ampararse en este supuesto de comprobación de carácter parcial, es necesario que se compruebe una solicitud de devolución (lo que ocurre en este caso), y que se limite exclusivamente a comprobar que los datos de las autoliquidaciones de IVA del ejercicio se ajustan formalmente a lo anotado en la contabilidad, los registros y los justificantes del obligado tributario.

En el presente caso, vemos que al inicio del procedimiento se solicitan documentos dirigidos a comprobar esos extremos (Libros Registros, facturas recibidas y medios de pago). Queda claro que la comprobación de lo requerido en la comunicación de inicio es necesario para poder ver si el contenido de la autoliquidación se ajusta a registros y justificantes contables.

No obstante, en la Diligencia 1 se piden más documentos, en particular contratos que documenten la facturación con WL, **X CORPORACIÓN EMPRESARIAL** y **Q AZ**. En la Diligencia 2 se aporta el contrato de adquisición del derecho de superficie sobre el hotel, con su contenido, y también el contrato de gestión hotelera.

Hasta aquí podría llegar a pensarse que únicamente se pide esta documentación por el elevado importe de las facturas aportadas (en particular la factura de **Q** contiene un elevado IVA, que es la práctica totalidad de la cantidad resultante a devolver a favor de la entidad por el 4T de 2010), para comprobar la realidad de las mismas y que su importe se ajusta a lo consignado en el contrato.

No obstante, en esa misma Diligencia 2 vemos que se requiere a **XYT** la aportación de los contratos y facturas relativos a la previa adquisición del derecho de superficie del Ayuntamiento de ... por **Q**, así como justificantes de la construcción del hotel, transmisión, y posibles tasaciones. La petición de estos documentos por parte de la Inspección va más allá de la simple comprobación formal de los datos contenidos en la autoliquidación, va más allá también de la comprobación de la realidad de las operaciones. Se está intentando comprobar por la Administración que el precio pactado es admisible, se están pidiendo documentos relativos al anterior propietario de lo transmitido, documentos que nada tienen que ver en una comprobación exclusivamente formal de los datos de las autoliquidaciones, sino que son documentos dirigidos a comprobar la realidad material de las operaciones y su tributación por IVA o no, y que de su lectura y examen posibilitan que la Inspección determine la correcta tributación de las operaciones.

Y lo mismo decimos respecto de otros datos y documentos solicitados en este primer procedimiento, como por ejemplo respecto de las facturas recibidas de **UGP**, se pidieron los escritos de demandas iniciales relativos a los procedimientos señalados en las facturas. Este requerimiento tampoco es una comprobación exclusiva de los datos de las autoliquidaciones y su contraste con la contabilidad y los registros del obligado tributario, sino que va más allá y pretende una comprobación de la realidad de las operaciones.

A esta misma conclusión llegamos si examinamos el expediente electrónico que conforma el procedimiento iniciado en septiembre de 2012, pues en dicho procedimiento se va pidiendo sucesiva documentación pero encaminada más bien a la comprobación y regularización del Impuesto sobre Sociedades. Es más, en relación a la regularización del IVA, la única operación regularizada es la adquisición realizada a **Q**, y esta regularización descansa únicamente en la lectura y examen del contrato de compraventa del derecho de superficie del hotel y el contrato de gestión hotelera en el que se subroga la reclamante, documentos que ya tenía la Inspección a su disposición en el procedimiento de alcance parcial, sin que se haya requerido nada más de esta operación en el segundo procedimiento.

Es más, debemos destacar que la propia Inspección reconoce que en las primeras actuaciones la liquidación no se entendió producida por el transcurso de un mes desde la fecha del acta de conformidad como es habitual, sino que el Inspector Jefe dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta. No obstante, al no constar en el expediente este Acuerdo de liquidación, desconocemos si se realiza en él algún pronunciamiento respecto de la operación que ahora examinamos.

Es cierto que la liquidación practicada en el primer procedimiento fue provisional (o eso consta en el acta de conformidad, sin que sepamos si el Acuerdo de liquidación posterior la calificaba de la misma manera), es cierto que se reconoció el derecho de la entidad a obtener la devolución solicitada (si bien debemos destacar que la cantidad reconocida no es exactamente igual a la solicitada, sino un poco inferior, sin que conste motivo alguno que lo justifique), y es cierto que en la liquidación practicada (o más bien en la propuesta, pues la liquidación no ha sido incorporada por la Inspección al expediente) no se realizan calificaciones jurídicas de las operaciones; pero el hecho de que no se hagan estas calificaciones jurídicas no quiere decir sin más que la Inspección pueda hacerlas posteriormente y únicamente en base a documentos que ya tenía en su poder en ese momento, en cierta forma reservándose el derecho a examinarlo con más detenimiento cuando le fuese mejor y no en ese procedimiento ya abierto, aunque fuese de alcance parcial.

Así, considera este TEAC que la comprobación llevada a cabo en 2011 de la operación realizada con **Q** (nos centramos en esta por ser la regularizada posteriormente) no puede encajar en una mera comprobación formal, consistente en constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros o documentos. La Inspección, en ese primer procedimiento, se extralimitó respecto del alcance que le otorga el artículo 178.3.c) del RGAT, y por ello consideramos que ya ha realizado una comprobación completa de la operación realizada con **Q**, sin que pueda volver a examinarla posteriormente en una nueva comprobación de alcance general.

En resumen, en base al artículo 148.3 de la LGT, la Administración Tributaria no puede iniciar un procedimiento inspector con el mismo objeto (comprobar de nuevo la operación realizada con **Q**), ya que la

regularización contenida en el Acta de Disconformidad 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 en primer lugar con la entidad, el efecto preclusivo que recoge el apartado tercero del artículo 148 de la LGT, al menos por lo que respecta a la operación de compraventa que examinamos.

Por lo tanto, procede anular el acuerdo de liquidación de fecha 18 de febrero de 2014, ya que la única regularización efectuada era considerar no sujeta a IVA la compraventa efectuada a Q, y como consecuencia no resulta necesario entrar a valorar las demás cuestiones alegadas por la entidad reclamante.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA:**

**estimarlo**, anulando el acuerdo de liquidación impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.