

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

Referencia: NFJ064921

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de diciembre de 2016

Vocalía 11.<sup>a</sup>

R.G. 4487/2014

**SUMARIO:**

**El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad solidaria. Destinatario de una operación en la que procedía la repercusión del IVA.** En el caso que se analiza, la Administración ha acreditado motivado y documentado en el expediente cada uno de los requisitos necesarios que configuran este tipo de responsabilidad: existencia de una hecho imponible gravado por el IVA cuyo destinatario es el responsable; acción u omisión culposa o dolosa del responsable y destinatario de la operación gravada y elusión, con dicha conducta, de la correcta repercusión del impuesto. La entidad responsable, actuó en la escritura de ejecución hipotecaria extrajudicial tanto en nombre propio -como adquirente de los inmuebles-, como en nombre de la transmitente, en virtud del apoderamiento conferido en la escritura de préstamo con garantía hipotecaria. En virtud del citado poder, la entidad, debió repercutir el Impuesto con ocasión de la celebración de la escritura, y no esperar a que la transmitente, de la que conocía su insolvencia, la repercutiese el Impuesto antes del plazo de un año desde el otorgamiento de la escritura. Esa actuación culposa o dolosa ha perjudicado a la Administración en beneficio propio, pues de esta manera el Impuesto que grava la operación no le ha sido repercutido, obteniendo un beneficio ilegítimo. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41 y 42.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 87.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **X..., S.A.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. **Ix...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria dictado el 19 de junio de 2014 por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT), ascendiendo el importe de la reclamación a 221.638,38 euros.

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

El 22 de Mayo de 2014 la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la AEAT notificó a la reclamante acuerdo de inicio de expediente de responsabilidad solidaria, en aplicación del artículo 87.Uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en Adelante LIVA), respecto de la liquidación del Tercer Trimestre del ejercicio 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a la sociedad **Y..., S.L.**, con NIF: ... . La citada liquidación se entendió notificada el 6 de mayo de 2014.

El expediente tiene su origen en los siguientes hechos, detallados en la comunicación de inicio del procedimiento:

*“PRIMERO: Con fecha 13 de julio de 2012, se otorgó escritura pública de compraventa de fincas urbanas subastadas, con número de protocolo ..., autorizada por el notario D. **Jx...**, derivadas de procedimiento extrajudicial de ejecución de hipoteca, en relación con los bienes inmuebles detallados en las mismas, en la que no concurren otros postores y termina con la adjudicación al acreedor hipotecario, figurando como entidad transmitente **Y..., S.L.** y como adquirente **X..., S.A.** En dicha escritura no se hace referencia alguna acerca de la sujeción de la operación*

formalizada en la misma al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante), no haciéndose constar la base imponible, el tipo aplicable, ni la cuota resultante.

**SEGUNDO.** La operación anterior no fue objeto de declaración e ingreso a través del Modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2012, por parte de Y..., S.L., como sujeto pasivo de dicho impuesto.

**TERCERO.** Con fecha 19 de diciembre de 2013 se notificó a la entidad X..., S.A., a través de Dirección Electrónica Habilitada, requerimiento de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Huelva, en el que se le solicitó la aportación de la siguiente documentación: “- Copia de las operaciones inmobiliarias de fecha 13/07/2012 (escrituras, facturas, etc.) y justificantes de la tributación de dichas operaciones, adquiridos a Y... SL con C.I.F.: ... en el ejercicio 2012 y con domicilio en esta demarcación territorial”.

Con fecha 09 de enero de 2014 tuvo entrada a través de Internet, escrito de contestación al requerimiento, por parte de la entidad X..., S.A. En dicho escrito la entidad manifiesta:

“... 3º Que las fincas que se adquieren son 12 viviendas y 3 oficinas situadas en el municipio de ..., en la provincia de Huelva, calificadas fiscalmente como <<primera entrega de edificaciones>> realizada por un sujeto pasivo del Impuesto. Por tanto, se trata de una operación directamente sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 4 Ley 37/1992, en relación con el art. 20.uno.20º). Se adjunta informe de tasación.

4º En virtud de lo expuesto, y dado que la fecha de devengo del tributo es el 13/07/2012, esta parte quedó a la espera de repercusión del IVA por parte del transmitente, con el plazo de un año, en virtud del artículo 88.cuatro de la Ley 37/1992 IVA puesto que el devengo es anterior al 31/10/2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, esta operación no entra a formar parte del mecanismo de inversión del sujeto pasivo”.

Adjunta a la contestación al requerimiento, copia del protocolo número ..., del notario D. Jx..., en el que se formaliza la operación de compraventa de fincas urbanas subastadas en ejecución extrajudicial de hipoteca.

**CUARTO.** Con fecha 29 de marzo de 2014, se entendió notificada a la entidad Y..., S.L., por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva, propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido 3T del ejercicio 2012.

En dicha propuesta, se expresa como motivo de la regularización del IVA correspondiente el siguiente:

“Según datos obrantes en poder de la Administración, la entidad Y... SL transmite varios inmuebles en construcción a la entidad X... S.A. El importe global de la transmisión asciende a 1.145.081,16 euros de base imponible, según protocolo ... escritura de compraventa de fincas urbanas subastadas de fecha 13 de julio de 2012, procedimiento de venta extrajudicial. (...)

De todo lo anterior podemos concluir que la entidad Y... SL debió repercutir e ingresar el impuesto repercutido a la Hacienda Pública, mediante su autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido, periodo 3T del ejercicio 2012, por el importe de la adjudicación extrajudicial de los inmuebles en construcción transmitidos, 1.145.081,16 euros de base imponible al tipo general”.

Frente a dicha propuesta de liquidación, no se presentó alegaciones por parte de la entidad Y..., S.L., por lo que el día 06 de mayo de 2014, se entendió notificada resolución con liquidación provisional del IVA correspondiente al 3T del ejercicio 2012, en los mismos términos que la propuesta formulada. (...)

## Segundo:

La administración fundamentaba la derivación de responsabilidad del artículo 87.Uno de la LIVA, con los siguientes argumentos recogidos en los fundamentos de derecho de la comunicación de inicio del expediente:

“PRIMERO:(...) II. Para constatar la existencia de este tipo de responsabilidad, debemos analizar la concurrencia de los elementos tanto objetivos como subjetivos tipificados en el artículo 87.Uno LIVA:

### 1) ELUSIÓN DE LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Dispone el artículo 75.Uno de la LIVA lo siguiente: “Se devengará el Impuesto: 1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”.

*Este precepto hemos de ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 1462 Código Civil, con arreglo al cual “Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario”.*

*Por tanto, de una lectura conjunta de ambos preceptos extraemos de manera clara la fecha del devengo del IVA en la operación que nos ocupa y que no es otra que la de otorgamiento del protocolo ... ante el notario D. Jx..., de compraventa de finca subastada, esto es, el 13 de julio de 2012.*

*Una vez producido el devengo, “Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos” (Art. 88.Uno LIVA). Dispone el apartado cuatro del mismo artículo que “Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo”.*

*Por tanto, en este caso, habiéndose producido el devengo del impuesto el día 13 de julio de 2012, el día 13 de julio de 2013 finalizaría el plazo en que la entidad destinataria de la operación, esto es, X..., S.A., estaba obligada a soportar la repercusión del mismo. (...)*

## 2) ACCIÓN U OMISIÓN CULPOSA O DOLOSA

*Exige el artículo 87.Uno LIVA un elemento subjetivo consistente en que la acción u omisión de quien haya eludido la repercusión del impuesto haya sido culposa o dolosa.*

*Pues bien, de la voluntad, como momento absolutamente interno de toda actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones y en la valoración del conjunto de indicios que concurren en cada caso concreto.*

*Para apreciar los indicios existentes acerca de la elusión culposa o dolosa del Impuesto sobre el Valor Añadido, vamos a realizar, en primer lugar, un análisis de las circunstancias que han rodeado a la operación cuyo IVA devengado constituye el objeto del presente procedimiento:*

*1º. Esta operación tiene su origen en el incumplimiento del préstamo hipotecario formalizado entre la entidad Y..., S.L. y X..., S.A. Dicho préstamo fue concedido por un importe de 1.625.641,60 euros, estableciéndose una garantía hipotecaria que debía responder de las siguientes cuantías: 1.625.641,60 euros de principal, 162.564,16 euros por intereses ordinarios de un año, 455.179,65 euros por intereses moratorios de dos años y 325.128,32 euros para costas y gastos, sumando un total de 2.568.513,60 euros. Dicho préstamo hipotecario fue formalizado mediante escritura autorizada por el notario que fue de ... D. Zx..., con fecha 14 de mayo de 2007, bajo el número ... de orden de su protocolo.*

*2º. En la referida escritura de préstamo, se estableció en la cláusula UNDÉCIMA-Ejecución Extrajudicial, la persona que en su día habría de otorgar la escritura de venta de la finca en representación del hipotecante, designándose como tal a la propia entidad acreedora (X..., S.A.)*

*3º. En virtud del poder conferido a favor de X..., S.A. en la escritura de constitución de hipoteca, D. Bx...(nº NIF...), apoderado de esta, intervino en la operación de compraventa formalizada en el protocolo número ... del notario D. Jx..., con una doble condición:*

- a. En primer lugar, en nombre y representación de la transmitente Y..., S.L.*
- b. En segundo lugar, en nombre y representación de la adquirente X..., S.A.*

*4º. En el protocolo ... del notario D. Jx..., por el que se transmite los inmuebles hipotecados, se fija como precio de la operación: 1.145.081,16 euros. Se establece expresamente que “El importe del precio lo descuenta la entidad acreedora del monto total de la deuda liquidada a fecha ocho de junio, que ascienda a UN MILLÓN NOVECIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y DOS EUROS CON VEINTISIETE CÉNTIMOS (1.957.662,27€).*

Otorga así carta de pago por el referido importe de UN MILLÓN CIENTO CUARENTA Y CINCO MIL OCHENTA Y UN EUROS CON DIECISEIS CENTIMOS (1.145.081,16 €), cantidad que resulta inferior al garantizado por la hipoteca, sin que quede sobrante, porque resta, en consecuencia, una deuda pendiente de OCHOCIENTOS DOCE MIL QUINIENTOS OCHENTA Y UN EUROS CON ONCE CÉNTIMOS (812.581,11 €)".

5º. En el citado protocolo, no se hace mención alguna al IVA devengado en la operación y que debía ser objeto de repercusión a la adquirente.

6º. Dispone el artículo 88.Dos LIVA que "La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente". No obstante lo anterior, existe reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, con arreglo a la cual, se admite como documento sustitutivo de la factura, la escritura pública. Así, en su sentencia de 11 de julio de 2011, dictada en el procedimiento 219/2008, manifiesta el Alto Tribunal que "el problema aquí planteado no es tanto la naturaleza probatoria o sustancial que tiene el documento justificativo de la deducción sino el de si la factura puede ser sustituida por otro documento. La respuesta positiva se impone: En primer lugar, porque el artículo 97 de la Ley 37/92 supedita el derecho a la deducción no a la tenencia de factura sino del documento justificativo del derecho, mención que reiteran los apartados 1 y 4 del artículo 97 del mismo texto legal, lo que se ratifica en el artículo 89 cuando se alude a la factura o documento análogo como medio representativo de la operación". Para ello, establece como condición el Tribunal Supremo que la escritura debe contar con "los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura" (En este sentido, entre otras, STS de 11 de julio de 2011 procedimiento nº 219/2008 y STS de 27 de febrero de 2013 procedimiento nº 3319/2008). Dichos elementos vienen regulados en el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación.

Partiendo de los hechos anteriores, y mediante la deducción lógica de la operación mercantil realizada, han de extraerse las siguientes conclusiones:

- La entidad **X...**, **S.A.**, era plenamente conocedora de la situación económico financiera de la mercantil **Y...**, **S.L.**, dado que tuvo que ejecutar extrajudicialmente su garantía hipotecaria y, no obstante, por falta de patrimonio, no pudo resarcirse de 812.581,11 euros.

- Partiendo de lo anterior, **X...**, **S.A.**, pudo fácilmente presumir que la mercantil **Y...**, **S.L.**, no iba a proceder a la declaración e ingreso del IVA correspondiente a la operación en cuestión, ya que no disponía de recursos suficientes para hacer frente al pago, más aún cuando **X...**, **S.A.**, como entidad obligada a soportar la repercusión del impuesto, no satisfizo el importe del mismo a la transmitente, no obstante haber actuado en dicho negocio jurídico en nombre de la transmitente **Y...**, **S.L.** Manifiesta **X...**, **S.A.** en contestación al requerimiento que se le formuló por parte de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Huelva, que quedó a la espera de la repercusión del impuesto, durante el plazo de un año, repercusión que, atendidas las circunstancias en que tuvo lugar la transmisión no iba a tener lugar puesto que dependía de la voluntad de quien decía esperar dicha repercusión.

- Partiendo de la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes enunciada, la entidad **X...**, **S.A.**, en virtud del poder que le fue conferido en el protocolo ... del notario D. **Zx...**, por el que se formalizó el préstamo hipotecario entre dicha entidad y la mercantil **Y...**, **S.L.**, y que le autorizaba para otorgar en nombre y representación de la hipotecante la escritura de compraventa de los inmuebles hipotecados, debió, como transmitente, haberse repercutido el IVA devengado en la operación formalizada según el protocolo ... del notario D. **Jx...** (...)

Es por tanto que la entidad **X...**, **S.A.**, actuando en nombre y representación de la transmitente, tuvo en su mano la posibilidad de repercutirse el IVA a través de la escritura pública de transmisión, estableciendo en la misma la base imponible, el tipo aplicable y la cuota resultante, datos de los que era plenamente conocedora en primer lugar, por ser parte interviniente en la operación (en concreto, la única parte interviniente dado que actuó con la doble condición de transmitente y adquirente) y en segundo lugar, porque era conocedora de la normativa reguladora del IVA, lo que puso de manifiesto en la contestación al requerimiento que le fue formulado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT en Huelva. En dicha contestación hizo referencia a varios preceptos de la LIVA, concretamente aquellos relativos a la sujeción y no exención del impuesto y al plazo máximo para estar obligado a la repercusión del mismo.

Sin embargo, la entidad **X...**, **S.A.** evitó hacer referencia alguna al IVA de la operación en la escritura de transmisión, cuando existían razones más que suficientes para prever que la sociedad **Y...**, **S.L.**, no iba a repercutirle con posterioridad el Impuesto devengado (de hecho se desentendió totalmente de dicha operación, puesto que ni

tuvo la posibilidad de revocar el poder otorgado a tales efectos a X..., S. A.), y siendo plenamente consciente, tal y como queda patente en la contestación al requerimiento reseñado anteriormente, dejó transcurrir un año desde el otorgamiento de la escritura, con la pretensión de quedar exonerada de la obligación de satisfacer el IVA devengado en la operación y obtener un beneficio fiscal.

Los hechos descritos en los párrafos anteriores y las manifestaciones efectuadas por la entidad X..., S.A., conducen a que existió una omisión culposa o dolosa por parte de quien tuvo capacidad para dar cumplimiento a la obligación de repercutir el Impuesto, que no fue otra sino la propia X..., S.A., causando con ello un perjuicio a la Hacienda Pública y obteniendo un beneficio fiscal ilegítimo mediante un artificio jurídico urdido de antemano (...)."

### Tercero:

Efectuado el trámite de audiencia y puesto de manifiesto el expediente a la reclamante el 26 de mayo de 2014, ésta presentó escrito de alegaciones el 11 de junio siguiente, aduciendo, en síntesis:

1. Falta de prueba por parte de la Administración Tributaria de la existencia de una acción u omisión culposa o dolosa.
2. Cumplimiento riguroso por parte de la entidad X..., S.A. del procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria y conocimiento de la operación por parte del transmitente.
3. El único facultado para realizar la repercusión del Impuesto, según la normativa vigente a la fecha del devengo del tributo, era el transmitente.

### Cuarto:

El 19 de junio de 2014, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación de Huelva de la AEAT, en virtud del artículo 87.Uno de la LIVA, dictó acuerdo mediante el cual se declaró a la reclamante responsable solidaria de la liquidación tributaria del 3º Trimestre de 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad Y..., S.L. con un alcance de 221.638,88, por considerar probado que concurrían los requisitos establecidos en la Ley .

En los Fundamentos de Derecho de la resolución del procedimiento, la Administración contestó las alegaciones vertidas por la reclamante con ocasión del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, señalando:

" (...)

1. En su alegación primera Vd. manifiesta que "La normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de **infracciones tributarias**".

En primer lugar hemos de aclarar que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria **no tiene carácter sancionador**. En este sentido se ha manifestado de manera clara y rotunda nuestro Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución número 00/4452/2011 de fecha 06 de septiembre de 2012, según la cual

"En coherencia con el planteamiento anteriormente expuesto, la Ley 58/2003, siguiendo la pauta establecida por su inmediato precedente legislativo (la antigua Ley General Tributaria 230/1963), incluye en la categoría de obligados tributarios (artículo 35.5) a los responsables, solidarios o subsidiarios, de la deuda tributaria, que sean configurados por la Ley, junto con los deudores principales (así se establece en el artículo 41.1 LGT), estando contenida la regulación de tales responsables en lo relativo a su parte sustantiva en el Capítulo II del Título II, artículos 41 a 43 de la LGT, y en el aspecto procedimental en el Título III, dedicado a <<La aplicación de los tributos>>, en concreto en los artículos 174 a 176, incluidos sistemáticamente en el Capítulo V, Sección 3ª, bajo las rúbricas de <<Actuaciones y procedimiento de recaudación>>, <<Procedimiento frente a responsables y sucesores>>. Por su parte, la potestad sancionadora de la Administración tributaria está recogida en el Título IV del mismo cuerpo legal, enumerando el artículo 181 a los sujetos infractores (materia reservada a ley), entre los que no

se menciona, como no podría ser de otra manera, a los responsables. Bien es cierto, que entre los preceptos incluidos en este Título IV se encuentra también el artículo 182, bajo la rúbrica de “Responsables y sucesores de la deuda tributaria”, pero este precepto se limita a recordar que cabe la posibilidad de que en el alcance de ciertos acuerdos de derivación de responsabilidad estén incluidas sanciones, para, una vez hecha esta precisión, simplemente remitirse después a la normativa que entonces será la aplicable, no la sancionadora de ese Título IV, sino la de recaudación de los Títulos II y III de dicha Ley. Así pues, el responsable es un obligado tributario, definido ex lege, que ni es el sujeto pasivo del tributo, pues no realiza el hecho imponible (en ello se diferencia del contribuyente) y que no se coloca “en su lugar”, sino “junto” al deudor principal (distinguiéndose así del sustituto del contribuyente), **ni es el sujeto infractor**, que es quien realiza las acciones u omisiones tipificadas por la Ley como infracciones. Consecuentemente, atendiendo a la ubicación de los preceptos citados en la Ley General Tributaria, y siguiendo un criterio de interpretación sistemática (de conformidad con lo prevenido en el artículo 12 LGT), **la declaración de responsabilidad no es un procedimiento sancionador**, ni tan siquiera en aquellos supuestos en que excepcionalmente la Ley permite incluir en su alcance sanciones, sino que se trata de un procedimiento de recaudación, si se quiere incidental del de recaudación seguido frente al deudor principal”.

Continúa diciendo el Tribunal Económico-Administrativo Central en la citada resolución que:

“Partiendo de las consideraciones anteriores, podemos afirmar que la Ley no sanciona al responsable, sino que se limita a exigirle el pago al que resulta obligado, en virtud de una disposición legal específica, a través de un procedimiento de recaudación, propio y distinto del procedimiento sancionador”.

Y dicha disposición legal en virtud de la cual se declara responsable tributario a la entidad X..., S.A., es la contenida en el art. 87.Uno Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante).

En cuanto a la acreditación del cumplimiento de los presupuestos exigidos por el citado precepto para declarar a la entidad X..., S.A. responsable solidaria de la deudora Y..., S.L., hemos de acudir a lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT según el cual

“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

Con arreglo a este criterio, la Administración tributaria debe acreditar la realización de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias así como las circunstancias determinantes de la atribución del hecho imponible y otros presupuestos de hecho al obligado tributario. Esto hemos de ponerlo en relación con lo dispuesto en el artículo 106.1 LGT conforme al cual

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa”.

Así, de conformidad con tales normas, los medios probatorios trasladables al ámbito de los procedimientos de aplicación de los tributos son: a) El interrogatorio de partes; b) Los documentos públicos; c) Los documentos privados; d) El dictamen de peritos; e) El reconocimiento judicial; d) El interrogatorio de testigos; e) Los medios de reproducción de palabras, sonido, imagen e instrumentos que permitan archivar y reconocer o reproducir palabras, datos, cifras y operaciones matemáticas, llevadas a cabo con fines contables o de otra clase y que sean relevantes para el proceso; f) Cualquier otro medio de prueba del que pueda obtenerse certeza sobre hechos relevantes.

En este caso, la Administración Tributaria ha de probar, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.Uno LIVA que la destinataria de la operación de compraventa de fincas subastadas formalizada en el protocolo número ... del notario D. Jx..., esto es X..., S.A., eludió mediante acción u omisión culposa o dolosa, la correcta repercusión del impuesto sobre el valor añadido devengado en dicha operación.

En cuanto a la **elusión del impuesto**, ha quedado suficientemente acreditada por parte de esta Agencia, mediante prueba documental que obra en el expediente, consistente en la liquidación provisional practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de Huelva a la deudora Y..., S.L., como consecuencia de la falta de declaración

e ingreso en el modelo 303 del 3T del ejercicio 2012, del IVA devengado en la transmisión referida en el párrafo anterior, así como por el requerimiento de información efectuado por la Dependencia de Gestión Tributaria de Huelva a la entidad X..., S.A. acerca de la tributación de la citada operación en la que intervino como adquirente y, finalmente, por el escrito de contestación de la propia entidad requerida por el que manifiesta que “esta parte quedó a la espera de repercusión del IVA por parte del transmitente, con el plazo de un año”, poniendo así de manifiesto que no soportó la repercusión del IVA devengado en la operación de compraventa de la finca subastada.

En cuanto al **carácter doloso o culposo** de dicha elusión, tal y como se manifestó en el trámite de audiencia notificado al interesado, dado que se trata de un momento absolutamente interno de la actuación humana, salvo la confesión, no puede haber prueba directa alguna. La prueba, por tanto, ha de ser indiciaria y apoyada en presunciones y en la valoración del conjunto de indicios que concurran en cada caso concreto.

Para que la prueba de presunciones en su modalidad de presunción simple u hominis, no establecidas por Ley, sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado, constituido por los datos, indicios o vestigios contrastados por la Administración, y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

Tres son, pues, los elementos característicos de estas presunciones:

a) **La afirmación base**, que es el hecho demostrado. Los hechos demostrados son los descritos en el apartado 2) de los FUNDAMENTOS DE DERECHO del trámite de audiencia y que a continuación reproducimos:

(...)

b. **La afirmación presumida**, que es el hecho que se trata de deducir. En este caso, la afirmación presumida consiste en que existió una **omisión culposa o dolosa por parte de quien tuvo capacidad para dar cumplimiento a la obligación de repercutir el Impuesto**, que no fue otra sino la propia X..., S.A., no incluyéndose en el título público de transmisión, cuando se debía, referencia alguna de que la operación quedaba sujeta a IVA, causando con ello un perjuicio a la Hacienda Pública y obteniendo un beneficio fiscal ilegítimo mediante un artificio jurídico.

c. **El enlace preciso y directo** según las reglas del criterio humano. Este enlace se ha puesto igualmente de manifiesto en el trámite de audiencia notificado al interesado y que a continuación reproducimos:

- para evitar repeticiones, indicar que a continuación el órgano gestor de la AEAT reproduce el contenido señalado en el Fundamento de Derecho Primero de la comunicación de inicio del procedimiento, donde la Administración empieza manifestando: “partiendo de los hechos anteriores, y mediante la deducción lógica de la operación mercantil realizada, han de extraerse las siguientes conclusiones:” -

Entendiéndose, pues, por parte de esta Dependencia de Gestión Tributaria, que ha quedado suficientemente motivada la existencia de una omisión dolosa o culposa por parte de X..., S.A., por la cual elude la correcta repercusión del IVA devengado en la operación de compraventa de finca subastada en la que intervino como adquirente, procedemos a desestimar la primera de sus alegaciones.

II. En su alegación segunda, manifiesta Vd. que se ha llevado a cabo el cumplimiento riguroso del procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria, de modo que, en todo momento, el transmitente tuvo conocimiento de la transmisión pudiendo haberle repercutido el impuesto. Efectúa Vd. en su escrito de alegaciones una descripción detallada del procedimiento a seguir para la ejecución extrajudicial de garantía hipotecaria y que fue seguido por la entidad X..., S.A. en la operación cuyo IVA devengado es objeto del presente procedimiento.

Hemos de aclarar que en ningún momento se ha puesto en duda por parte de esta Dependencia, el cumplimiento de los preceptos legales y/o contractuales establecidos para la ejecución de la garantía hipotecaria de la que Vd. era titular. Y no se ha puesto en duda, principalmente, porque no corresponde a este órgano enjuiciar la legalidad formal y material de la operación efectuada.

Únicamente corresponde a esta Agencia tratar de determinar si, atendidas las circunstancias en las que se ha desarrollado dicha operación, pueden extraerse indicios racionales suficientes para declarar a X..., S.A. responsable solidario de la deudora principal Y..., S.L. Remitiéndonos a lo ya expuesto en el apartado I. Llegamos a una respuesta afirmativa.

En cuanto a su alegación de que “el transmitente de los bienes siempre tiene conocimiento de la transmisión, a efectos de que (en momentos anteriores al 31/10/2012), proceda a la repercusión del Impuesto sobre el Valor

Añadido mediante la emisión de la correspondiente factura”, hemos de manifestar que lo relevante en este caso no es que el transmitente tuviera conocimiento de la operación, sino que Vd. **ostentó la representación de dicho transmitente al tiempo de otorgarse la escritura pública de compraventa de los inmuebles hipotecados** y ello, en virtud del apoderamiento conferido en el protocolo ... del notario D. **Zx...**, de formalización de préstamo hipotecario entre la entidad **Y..., S.L.** y **X..., S.A.**, apoderamiento que no adolece de ninguna limitación, atendida la redacción de la cláusula por la que se estableció (“A efectos del citado procedimiento, convienen las partes: (...) 3). Y designar a la propia Entidad acreedora para que, en representación del hipotecante, pueda otorgar en su día, representada por persona con poder bastante, las correspondientes escrituras de venta de las fincas”), **lo que le hubiera permitido, en nombre y representación del transmitente, repercutirse el IVA devengado en la operación a través de la escritura pública**, medio admitido por la reiterada jurisprudencia en esta materia.

**Hubiera bastado la buena fe de quien actuó simultáneamente como adquirente y transmitente** (en este último caso por vía de apoderamiento), **para que se hubiera repercutido el impuesto devengado y cumplido la obligación de soportar la repercusión por parte de quien está obligado a ello**, y no dejar este extremo a la voluntad de una entidad claramente insolvente que poco tenía que perder frente al hipotético caso de que le fuese practicada una liquidación por parte de Gestión Tributaria y de cuya situación económico-financiera, Vd. como ejecutante, era plenamente conocedora.

Por los motivos anteriores procede desestimar la segunda de sus alegaciones.

III. En su alegación tercera, manifiesta Vd. que “La Ley del IVA, en su redacción vigente el día de devengo del tributo, determinaba que el único que podía realizar la repercusión del tributo era el transmitente”.

Con el fin de no ser reiterativos, nos remitimos a lo ya expuesto en el último párrafo del apartado II. anterior, relativo al apoderamiento que la entidad **X..., S.A.** ostentaba para actuar en nombre y representación del transmitente al tiempo de otorgar la escritura de venta de las fincas.

Afirma Vd. en su escrito de alegaciones que “En cuanto a la calificación fiscal, corresponde al sujeto pasivo, en este caso, al transmitente, que es quien conoce las circunstancias que pueden determinar, en este caso, que la entrega de los inmuebles en cuestión esté sujeto y no exenta de IVA, o sujeta y exenta. (...) Las circunstancias que determinan si la entrega de edificaciones se encuentra no sujeta a IVA, sujeta y no exenta, o bien sujeta y exenta de IVA, las conoce exclusivamente el transmitente. (...)”

Efectivamente, como ya se comunicó en la contestación del Requerimiento recibido de la AEAT, cabía suponer que la calificación fiscal más lógica para la operación, de acuerdo con la información de que disponíamos, era la de “primera entrega”, sin embargo, al no ser **X...** el sujeto pasivo del IVA, como ha quedado expuesto, resulta del todo punto imposible determinar otras circunstancias que llevarían a calificar la operación como exenta del Impuesto”.

Respecto de esta afirmación hemos de hacer las siguientes manifestaciones:

-En primer lugar, resulta llamativo que la entidad titular de la garantía hipotecaria, manifieste desconocer la situación jurídica en la que se encontraban los bienes ofrecidos como garantía al tiempo de ser ejecutados, dado que en el protocolo ... del notario D. **Jx...**, en su apartado III. 5º, se hace constar que “Transcurridos los diez días hábiles sin que la entidad deudora efectuase el pago de lo debido, ni alegase causa alguna que justificara la suspensión de las formalidades conforme al art. 236 ñ) del Reglamento Hipotecario, ni hallarse en concurso de acreedores, procedí, los días dieciséis y veintidós de diciembre de dos mil once, a **notificar la iniciación de las actuaciones a los titulares de cargas, gravámenes y asientos posteriores a la hipoteca que se ejecuta y anteriores a la nota marginal a que se refiere el art. 236-b-2 del Reglamento Hipotecario** para que puedan si les conviene, intervenir en la subasta o satisfacer antes del remate el importe del crédito y de los intereses y gastos en la parte asegurada por la hipoteca”.

Por tanto, podemos concluir que la entidad **X..., S.A.** tenía conocimiento al tiempo de otorgarse la escritura pública de compraventa de fincas subastadas, de quien era el titular de las fincas hipotecadas ya que actuó en su nombre y representación como transmitente (por consiguiente, podía saber si habían sido objeto o no de primera transmisión) y de los titulares de las cargas posteriores a la suya. Igualmente, dicha información hubiera sido de fácil acceso dado el carácter público de los datos obrantes en el Registro de la Propiedad.

*-En segundo lugar, en la contestación al requerimiento que le fue efectuado por la Dependencia de Gestión Tributaria en relación a los justificantes de la tributación de la compraventa de fincas urbanas subastadas formalizadas en el protocolo número ..., del notario D. Jx..., la entidad X..., S.A. manifestó de manera clara “Que las fincas que se adquieren son 12 viviendas y 3 oficinas situadas en el municipio de ..., en la provincia de Huelva, calificadas fiscalmente como “primera entrega de edificaciones” realizada por un sujeto pasivo del Impuesto. Por tanto, se trata de una operación directamente sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (art. 4 Ley 37/1992, en relación con el art. 20.uno.20º)”.*

*Ahora alega la interesada que la información suministrada en la contestación a dicho requerimiento no era más que una mera suposición. Dicho carácter no se deduce del tenor literal reproducido anteriormente, ya que la respuesta dada por X..., S.A. es clara y contundente, sin que se muestre ningún género de duda acerca de la calificación fiscal de la operación.*

*Procede, por tanto, desestimar la última de sus alegaciones”.*

#### **Quinto:**

. Disconforme con el acuerdo de derivación, que le fue notificado el 19 de junio de 2014, la interesada interpuso el 14 de julio siguiente reclamación económico administrativa ante este Tribunal. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones y prueba, estas fueron formuladas en escrito presentado el 10 de marzo de 2015, donde la sociedad reproduce íntegramente las mismas alegaciones que presentó ante la AEAT con ocasión del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente, sin incluir ninguna nueva alegación o prueba distinta de las anteriores.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presentereclamación económico-administrativa.

#### **Segundo:**

El artículo 41 de la LGT de 2003, en su redacción vigente en el momento que se inició el procedimiento de derivación de la responsabilidad, establecía:

*“1.La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.*

*2.Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria*

*3.Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.*

*Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.*

*4.La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.*

*En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.*

*La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.*

*A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.*

*Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.*

*5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.*

*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios*

*6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”*

Así mismo, el artículo 42 de la misma Ley, establece:

*“1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*(...)*

*3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.*

*4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.”*

En consecuencia el artículo 42 a efectos de cierre de la enumeración contenida en el régimen de “numerus apertus”, el artículo 42.3 de la LGT de 2003 dispone que las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria.

En este sentido, el artículo 87. Uno de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. señala:

*“Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.”*

### **Tercero.**

De las normas transcritas anteriormente, son necesarios diversos requisitos para que la Administración Tributaria pueda exigir la responsabilidad tributaria solidaria configurada en este supuesto:

-Existencia de un hecho imponible gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo destinatario sea el responsable.

-Acción u omisión culposa o dolosa del responsable y a la sazón destinatario de la operación gravada.

-Que con dicha acción u omisión se elude la correcta repercusión del impuesto.

En el presente caso, y tal y como se ha detallado pormenorizadamente en los hechos y fundamentos de derecho de la actuación Administrativa, a los que nos remitimos y sin que sea necesario repetirlos, la AEAT ha acreditado y motivado la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos legalmente para configurar este tipo de responsabilidad, habiendo rebatido adecuada y suficientemente cada una de las alegaciones formuladas por la interesada, lo que hace innecesario que este Tribunal Central vuelva a contestarlas, toda vez que las alegaciones presentadas en la presente reclamación, son idénticas en su integridad, a las presentadas ante la AEAT en el trámite de audiencia del procedimiento, sin que la reclamante haya realizado ninguna nueva alegación.

Por todo lo expuesto

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en la presente reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLA, confirmando la resolución impugnada.

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