

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

Referencia: NFJ066754

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 24 de mayo de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 6109/2013

**SUMARIO:**

**Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Indefensión.** En el caso analizado partimos de las actuaciones seguidas con el proveedor de un bien inmueble, que no tenía la condición de empresario o profesional y repercutió IVA, las cuales concluyen con liquidación derivada de un acta de conformidad -firme-, no recurrida. Posteriormente se inician actuaciones al comprador del inmueble minorando el IVA soportado deducible en la cuota que se le repercutió por la adquisición. Así, se traslada el contenido de la liquidación dictada al transmitente, pero no se incorporan al expediente los documentos y pruebas en los que la Administración fundamentó su decisión. Pues bien, si la Administración no ha reconocido a la destinataria de la operación la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al proveedor del bien o el prestador del servicio, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública mantienen el proveedor y el destinatario, no puede en absoluto ahora trasladar sin más el resultado de las actuaciones del proveedor a las actuaciones desarrolladas frente al destinatario, cercenando su derecho a la defensa, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración tributaria para determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya su decisión. No puede impedírsele al destinatario -por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el destinatario no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica o de vinculación a los actos propios- el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración a tomar la decisión y la acreditación o las pruebas en las que se basa su decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el destinatario de la operación. Si bien la Administración puede quedar vinculada por sus actos propios a la validez y eficacia de actos administrativos anteriormente dictados, no puede trasladar al destinatario de la operación estos mismos efectos sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria -en este sentido el destinatario no desconocerá las razones de la Administración- sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto. El principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el destinatario de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al proveedor del bien o al prestador del servicio, debe permitirse al destinatario, como receptor e interesado de nuevo acto, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, y es lo trascendental, la Administración tributaria no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión, ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 50.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 95, 99, 105, 109, 110, 144, 156, 234 y 241.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 58 y 59.  
RD 1829/1999 (Prestación Servicios Postales), art. 43.  
RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 95.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la entidad **HOLDING XH, S.L.**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación **D. Jx...**, y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., en ..., contra

Resolución de 25 de abril de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid por la que se desestima la reclamación 28/19147/2010, interpuesta frente a Acuerdo de liquidación de fecha 14 de mayo de 2010 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, derivado del acta de disconformidad nº **A02-...**, referido al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2007, en el que se deniega a la entidad la devolución de 1.283.761,85 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero:

Con fecha 28 de abril de 2009, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad reclamante, relativas al concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2007, limitándose a la comprobación de la procedencia de la solicitud de devolución formulada por el obligado tributario.

Con fecha 24 de noviembre de 2009 concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación anteriores con la extensión al sujeto pasivo de acta de disconformidad nº **A02-...**, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2007, acompañándose de su preceptivo informe ampliatorio.

Con fecha 14 de mayo de 2010, la Dependencia Regional de Inspección dicta Acuerdo de liquidación en el que se deniega la devolución de 1.283.761,85 euros solicitada, no resultando ninguna cantidad a ingresar por la entidad.

De las actuaciones practicadas resulta la siguiente información relevante, expuesta en el Acuerdo impugnado:

1. **HOLDING XH, S.L.**, es una entidad residente en Francia, no establecida en el territorio de aplicación del impuesto.

2. El terreno que vende **F ESPAÑA, S.A.**, a **HOLDING XH, S.L.**, y que justifica la devolución que solicita **HOLDING XH, S.L.**, es la parcela con referencia catastral ..., situada en la calle ..., en el barrio de ..., en ... .

3. De acuerdo con la escritura de compra-venta, en ejecución de Sentencia dictada por el juzgado de primera Instancia nº ... de Madrid, de fecha 17 de mayo de 2007, el solar fue vendido por **F ESPAÑA, S.A.**, a **HOLDING XH, S.L.**, por un importe de 8.023.511,59 euros.

La venta fue obligada para **F ESPAÑA, S.A.**, en ejecución de lo acordado en resolución dictada con fecha 25 de abril de 2007, en los Autos de ejecución de la sentencia de 20 de junio de 2000, dictada por el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid, en los Autos de Mayor Cuantía .../98.

Dicha Sentencia, de 20 de junio de 2000, fue confirmada por la Audiencia Provincial de Madrid. Se interpuso recurso de casación, pero no fue admitido a trámite, según auto del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2006. La Sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº ... de Madrid declaraba la plena vigencia de un derecho de tanteo establecido el 20 de julio de 1993 sobre el solar de ... a favor de **SOCIETE D... (SD...)**, sucedida por **HOLDING XH, S.L.** Considera la Sentencia que mediante carta enviada a **F ESPAÑA, S.A.**, el 2 de febrero de 1998 se ejercitó correctamente el derecho de tanteo y, por tanto, se perfeccionó la compraventa del terreno, por lo que condena a **F ESPAÑA, S.A.**, a transmitir el terreno en escritura pública en las condiciones y precio previstos en la aceptación del derecho de tanteo.

4. Respecto al origen del derecho de tanteo, la representante autorizada de **HOLDING XH, S.L.**, aportó una fotocopia del protocolo de acuerdo celebrado entre **I... de PARIS (IP)** y la sociedad **GROUPE A (A)** el 20 de julio de 1993, mediante el cual **A** se desvincula de la matriz holandesa de **F ESPAÑA (V BV)**, al ceder a **IP** el capital de la sociedad **G... BV** (que, a su vez, controla el 50 por ciento de **V**). Simultáneamente se atribuye a **A** un derecho de tanteo sobre los activos que en un plazo de 10 años sean cedidos a terceros.

De acuerdo con esta documentación aportada, **A** (hoy **HOLDING XH, S.L.**) quedó desvinculada de **F ESPAÑA, S.A.**, pero, recibió a cambio, además de una participación en los beneficios, un derecho de tanteo sobre los inmuebles cuya titularidad le corresponde a **F ESPAÑA, S.A.**

5. En la escritura de compraventa en ejecución de sentencia, la parte compradora manifiesta que la finca goza de la calificación de terreno edificable, por lo que se aplica a la transmisión el IVA, al tipo del (16%), por un importe de 1.283.761,85 euros.

**F ESPAÑA, S.A.**, emitió una factura por la compraventa del terreno, factura 1/2007, de fecha 16 de mayo de 2007, donde figura repercutido el IVA al 16 por ciento.

El importe del IVA fue satisfecho mediante la entrega de un cheque bancario, emitido por **Banco Y**, a nombre de **F ESPAÑA, S.A.**. **F** no presentó declaración-liquidación ni ingresó este IVA.

6. Con fecha 15/10/2009 se extendió acta de conformidad **A01 n° ...** a la entidad **F ESPAÑA, S.A.**, en la que se regularizó la operación de venta del solar a  **Holding XH, S.L.**

En el acta se concluye que **F ESPAÑA, S.A.**, no tenía al tiempo de la transmisión del solar la condición de sujeto pasivo del impuesto, quedando dicha operación excluida del ámbito de aplicación del IVA. De la comprobación realizada sobre **F ESPAÑA, S.A.**, y de la información que consta en la base de datos de la Agencia Tributaria, cabe deducir que dicha entidad no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento de la transmisión del terreno a **HOLDING XH, S.L.** Se trata de una entidad que en los últimos años no desarrolla una actividad empresarial.

El único inmueble susceptible de ser afectado a una actividad empresarial es el terreno objeto de la transmisión a **HOLDING XH, S.L.**, sobre el cual desde el año 2000, existe una Sentencia del Juzgado de 1ª Instancia n° ... de Madrid (confirmada después por la Audiencia Provincial de Madrid y en 2007 por el Tribunal Supremo) que reconoce la validez del derecho de tanteo ejercido por **HOLDING XH, S.L.**, y la obligación de su transmisión a esta entidad, lo cual impide su afectación a cualquier actividad de promoción o venta realizada por **F ESPAÑA, S.A.**

De acuerdo con lo anterior, se considera que **F ESPAÑA, S.A.**, no tenía al tiempo de la transmisión del solar la condición de sujeto pasivo del impuesto y dicha operación queda excluida del ámbito de aplicación del IVA. La transmisión de un inmueble por **F ESPAÑA, S.A.**, a **HOLDING XH, S.L.**, se trata de una operación no sujeta al IVA y, por tanto, no procede la devolución solicitada.

### Segundo:

Frente a este Acuerdo de liquidación, **HOLDING XH** interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (R.G.: 28/19147/2010), la cual es desestimada mediante Resolución de fecha 25 de abril de 2013.

El TEAR declara que no se produce indefensión a la entidad por utilizar la Inspección las conclusiones alcanzadas en una comprobación realizada a otro obligado tributario, pues tuvo conocimiento de los motivos por los que se negaba a **F ESPAÑA** la condición de sujeto pasivo de IVA, algo frente a lo que pudo alegar. En cuanto al fondo del asunto, considera que **F** efectivamente no tenía la condición de sujeto pasivo, por lo que la transmisión efectuada no estaba sujeta a IVA. Finalmente, declara que la transmisión se perfeccionó en 2007, no en 1998 cuando **F** aún tenía la condición de sujeto pasivo de IVA.

Esta Resolución del TEAR se intenta notificar dos veces en el domicilio designado a efectos de notificaciones por el representante de la entidad, en fechas 13/05/2013 (a las 11:00 horas) y 17/06/2013 (a las 11:00 horas), ambas con resultado "desconocido". Transcurrido el plazo de un mes desde el último intento, se deposita una copia de la Resolución en la Secretaría del TEAR, tal y como establecen el artículo 234.3 de la Ley 58/2003 y el artículo 50.5 del Real Decreto 520/2005, considerándose notificada la Resolución el 18/07/2013.

### Tercero:

No conforme con la Resolución anterior, la entidad interpone con fecha 8 de octubre de 2013 ante este Tribunal Económico Administrativo Central el recurso de alzada que se examina, en base a las siguientes alegaciones:

- Las notificaciones intentadas por el TEAR de la Resolución dictada fueron defectuosas, por lo que no cabe apreciar la extemporaneidad del recurso de alzada.

- Indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada con **F ESPAÑA**, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por no tener la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento de la transmisión. **HOLDING XH** resultó gravemente dañada por no tener acceso ni participación en la tramitación del expediente seguido con **F**, del que sólo se le dio información parcial y limitada relativa a porqué no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

- El devengo de la operación se produjo en 1998, pues es cuando se produjo la transmisión, pues en esa fecha se ejerció correctamente el derecho de tanteo y se perfeccionó la compraventa del terreno, y en esa fecha F tenía la condición de empresario o profesional.

- En cualquier caso, aun cuando la transmisión se efectuase en 2007, debía quedar sujeta a IVA, por actuar F como empresario o profesional en las ventas de inmuebles efectuadas con ocasión del cese en su actividad.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 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 a analizar es si el recurso de alzada ha sido interpuesto en plazo, o si, por el contrario, es extemporáneo.

De acuerdo con los datos que obran en el expediente, la Resolución del TEAR de Madrid se entiende notificada el 18 de julio de 2013, según acredita la Diligencia extendida en esa fecha por la Abogada del Estado del TEAR de Madrid, por depósito de la Resolución en la Secretaría del Tribunal en los términos del artículo 50.5 del Real Decreto 520/2005.

El presente recurso de alzada es interpuesto el 8 de octubre de 2013, por tanto una vez transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 241 de la Ley 58/2003, lo que determina en principio la inadmisión del recurso por extemporáneo.

No obstante, la primera de las alegaciones formuladas por la recurrente es precisamente sobre esta cuestión, pues considera que las notificaciones efectuadas por el TEAR de la Resolución recurrida fueron defectuosas, lo que hizo imposible su conocimiento por parte de la entidad.

La Resolución del TEAR de 25 de abril de 2013 se intentó notificar por primera vez el día 13 de mayo de 2013 a las 11:00 horas, en el domicilio designado por el representante de la entidad a efectos de notificaciones, C/ ..., de ..., con resultado de “desconocido”. El 17 de junio de 2013 se intentó notificar por segunda vez en ese mismo domicilio, también a las 11:00 horas, y también con resultado de “desconocido”.

Tras estos dos intentos infructuosos de notificación, el TEAR acudió al procedimiento previsto en el artículo 50.5 del Real Decreto 520/2005, según el cual:

“5. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido.

*Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente.*

Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente”.

Debemos determinar por tanto, si resulta ajustada a derecho la notificación practicada de la Resolución en cuestión. La regulación en materia de notificaciones la encontramos en la Ley 58/2003, General Tributaria, la cual dispone:

*“Artículo 109. Notificaciones en materia tributaria.*

*El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección.*

*Artículo 110. Lugar de práctica de las notificaciones.*

*1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.*

*2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.”*

En el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el régimen de notificaciones se regula en el artículo 234 de la Ley 58/2003 General Tributaria, y en el artículo 50 del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa.

De acuerdo con el artículo 234 de la LGT:

“3. Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos en el domicilio señalado o, en su defecto, en la secretaría del tribunal correspondiente, mediante entrega o depósito de la copia íntegra de su texto.

La notificación deberá expresar si el acto o resolución es o no definitivo en vía económico-administrativa y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin que ello impida que los interesados puedan ejercitar cualquier otro recurso que estimen pertinente.”

El artículo 50 del Real Decreto 520/2005 dispone:

*“1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos.*

*2. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviese constancia de él.*

3. Cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en los dos apartados anteriores, la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la secretaría, según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado 5.

4. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.”

En el caso concreto que estamos analizando, se trata de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, de manera que las notificaciones podrán practicarse en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

De la documentación obrante en el expediente resulta que el representante señaló en el escrito de interposición como lugar a efectos de notificaciones, la C/ ..., de ..., y es a este domicilio al que se dirigen los dos intentos de notificación supuestamente defectuosos, por lo que no hay incumplimiento de este requisito.

Habiéndose remitido las notificaciones al domicilio correcto, debemos examinar ahora si estas notificaciones se han intentado por Correos respetando la normativa aplicable.

Respecto a los dos intentos de notificación en el domicilio, el artículo 59.2 de la Ley 30/1992, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que se aplica supletoriamente a los procedimientos tributarios en todo lo no previsto por su normativa específica, precisa:

*“1. Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado.*

*La acreditación de la notificación efectuada se incorporará al expediente.*

*2. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar que éste haya señalado a tal efecto en la solicitud. Cuando ello no fuera posible, en cualquier lugar adecuado a tal fin, y por cualquier medio conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.*

*Cuando la notificación se practique en el domicilio del interesado, de no hallarse presente éste en el momento de entregarse la notificación podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. Si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación, se hará constar esta circunstancia en el expediente, junto con el día y la hora en que se intentó la notificación, intento que se repetirá por una sola vez y en una hora distinta dentro de los tres días siguientes.*

*3. Derogado.*

*4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento.*

*5. Cuando los interesados en un procedimiento sean desconocidos, se ignore el lugar de la notificación o el medio a que se refiere el punto 1 de este artículo, o bien, intentada la notificación, no se hubiese podido practicar, la notificación se hará por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento en su último domicilio, en el «Boletín Oficial del Estado», de la Comunidad Autónoma o de la Provincia, según cual sea la Administración de la que se proceda el acto a notificar, y el ámbito territorial del órgano que lo dictó.*

*En el caso de que el último domicilio conocido radicara en un país extranjero, la notificación se efectuará mediante su publicación en el tablón de anuncios del Consulado o Sección Consular de la Embajada correspondiente.*

*Las Administraciones públicas podrán establecer otras formas de notificación complementarias a través de los restantes medios de difusión, que no excluirán la obligación de notificar conforme a los dos párrafos anteriores”.*

En primer lugar, debemos destacar que al ser el resultado de la primera notificación “desconocido”, el artículo 50.5 del Real Decreto 520/2005 no exige que se intente por segunda vez la notificación, igual que tampoco lo exige el artículo 43 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales. En este caso sí se ha hecho. La notificación iba primero dirigida a nombre de la reclamante y no del representante, y la segunda a nombre del mismo representante, dando como resultado también “desconocido”.

Lo relevante en este caso, y en base a lo que el recurrente presenta sus alegaciones, es sobre el resultado de ambos intentos de notificación, pues en los dos intentos consta “desconocido”, cuando ese es el domicilio designado a efectos de notificaciones, no es desconocido en el mismo pues tiene ahí su despacho profesional desde hace tiempo, y ha recibido numerosas notificaciones antes y después de la fecha de estos dos intentos controvertidos sin que se haya producido incidencia alguna. Enumera diversas notificaciones dirigidas a él mismo y practicadas por el TEAC en el mismo domicilio de la C/ ..., de fechas 14/11/2013, 3/12/2013, y también acredita que en ese mismo domicilio recibe su correspondencia con habitualidad (en concreto aporta ejemplares de la revista jurídica recibidos en septiembre, octubre y noviembre de 2013). Aporta también Acta de Manifestación, autorizada

el 19 de diciembre de 2013 por el Notario de Madrid **Don Ix...**, en el que el portero de la finca sita en la C/ ... de ... manifiesta que **D. Jx...** (representante de **HOLDING XH**) recibe correspondencia en la finca con habitualidad, que es recogida y entregada por él, y nunca ha manifestado a ningún empleado de Correos que resulte desconocido, ni en la finca, ni a él como portero de esa finca en la que trabaja desde 2002.

En efecto, aporta Acta de manifestación ante Notario, así como también pruebas de la recepción de correo en ese domicilio, y prueba de la recepción de notificaciones de este TEAC en ese mismo domicilio (que además es el mismo que se ha señalado para el presente recurso de alzada). Pero todo ello únicamente hace prueba de la recepción de documentos en la C/ ... con posterioridad a los dos intentos de notificación con resultado "desconocido", no acredita que en ese mismo domicilio recibiese notificaciones con anterioridad a esas fechas, lo que es importante puesto que las notificaciones se intentaron en mayo y junio de 2013.

No obstante, debemos también tener en cuenta, aunque no lo alega el recurrente, un acto de notificación emitido en el mismo procedimiento seguido ante el TEAR, como es la notificación al representante de la entidad de la puesta de manifiesto del expediente relativo a la reclamación 28/19147/2010. Consta en el expediente el acuse de recibo de Correos, siendo el destinatario **HOLDING XH**, el domicilio en el que se practica la notificación la C/ ..., de ..., con resultado "entregado" en fecha 27/03/2012 a las 12:00 horas.

Por tanto, queda acreditado que las notificaciones de la entidad, practicadas a su representante, se han recibido con normalidad en el mismo domicilio tanto antes de los intentos infructuosos de notificación de la Resolución del TEAR, como después, no pudiendo comprenderse el resultado de las notificaciones aquí controvertidas, que no puede achacarse más que a un error del servicio de Correos al practicar las mismas.

Que el Cartero haga constar como desconocido en el domicilio no quiere decir que lo sea, no cabe presumir el carácter de desconocido del domicilio donde se ha intentado la notificación si hay otros datos que lo desmienten o, al menos, permiten que surja una duda razonable al respecto.

En este sentido se pronuncia también la Audiencia Nacional en su Sentencia de 26 de abril de 2012 (recurso 281/2009), en la que cita jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional. Según esta Sentencia:

*<<En el caso de autos, debe adelantarse que la Sala no aprecia en la actuación administrativa del TEAR la diligencia que le era legalmente exigida a tenor de las circunstancias del caso. Es cierto que el funcionario de Correos acudió al domicilio designado por el contribuyente a efectos de notificaciones -que, además, era coincidente con el propio domicilio social de la entidad, en que se han practicado válida y eficazmente notificaciones posteriores a la aquí debatida-*

*También responde a la verdad que el funcionario consignó -en el anverso del boletín que documenta el acuso de recibo, pues el reverso no figura en las actuaciones- que el interesado era "desconocido" en el domicilio en que se intentó la práctica, afirmación que, pese a gozar de una inicial credibilidad -dicho sea en términos generales, no necesariamente en relación con el caso debatido- puede ser perfectamente puesta en tela de juicio, por razón de circunstancias que el recurrente objeta a ese carácter de desconocido y a la existencia de irregularidades y negligencias en la verificación, por parte del indicado funcionario, de la realidad de ese desconocimiento. Como esta Sala ha declarado reiteradamente, una mínima diligencia al respecto hubiera obligado a constatar de forma efectiva que el contribuyente no podía ser "desconocido" en tal domicilio si, en el mismo lugar, había recibido otras notificaciones en el procedimiento, lo que se refuerza si se tiene en cuenta que la actora ha acreditado en fase de prueba dos factores de suma relevancia al respecto: que la finca en que se ubica el domicilio de la empresa cuenta con un servicio de control y vigilancia las 24 horas del día, los 365 días del año, además de disponer de control de acceso al edificio en horario de 9,00 a 14,00 horas y de 16,00 a 20,00 horas, de lunes a viernes, lo que hace sumamente extraño que el cartero diera por desconocido el domicilio sin consignar en el aviso de Correos la identidad de la persona que le dio esa equivocada información y la razón de ser de ese dato; de otra, que la recurrente ha recibido notificaciones tributarias posteriores a la controvertida, las cuales acompaña, acreditativas de su correcta y regular recepción, en el mismo domicilio.*

*A ninguna de ambas circunstancias se refiere el Abogado del Estado en su escrito de contestación, pese a que hacen tambalearse de forma absoluta la suposición de que la empresa era desconocida en ese domicilio, algo que el TEAR pudo verificar de forma directa con sólo emplear al respecto una mínima diligencia orientada a la comprobación de ese hecho.*

*A juicio de la Sala, por tanto, el órgano administrativo (TEAR) que dictó la resolución que debía notificarse, pudo y debió constatar estas circunstancias y no acudir presuroso al remedio excepcionalísimo de la notificación edictal que, si bien apta, como el Tribunal Constitucional ha declarado con carácter general, para la práctica de*

*notificaciones cuando no pueden efectuarse por otro medio, no puede servir como alternativa u opción electiva a la notificación personal y directa, dada la extraordinaria dificultad de que el destinatario del acto notificado por edictos pueda conocerlo tempestivamente a efectos de su notificación y su eventual impugnación administrativa o jurisdiccional. No de otro modo que de clara contradicción cabe calificar el hecho de que otras resoluciones posteriores hayan sido válidamente notificadas en el domicilio designado y, al mismo tiempo, admitir sin duda alguna el carácter de desconocido de ese mismo domicilio, algo que, si es admisible que el TEAR de Madrid pudiera no conocer en su momento, sí le era exigible al TEAC verificar, pues la resolución ahora impugnada omite toda consideración crítica a propósito del elemento de hecho relativo al carácter de desconocido de la empresa recurrente en su propio domicilio social, cuestión que merecía un análisis algo más razonado sobre la procedencia de la notificación por edictos, máxime cuando el recurrente en alzada alegó extensa y razonadamente sobre este punto, pues el TEAC, a este respecto, se limita a la transcripción de las normas aplicables al caso y a partir, tomando como base el resultado de ese intento infructuoso de notificación -cuyos hechos ni discute, ni analiza-, de la norma que prevé, cuando es desconocido el destinatario del acto o su domicilio o paradero, como medio de comunicación la publicación edictal ( artículo 83.d) del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, a cuyo tenor: "...las notificaciones, citaciones, emplazamientos y requerimientos se realizarán en algunas de las formas siguientes, enumeradas por orden de prelación:...d) Por medio de anuncios, cuando el interesado sea desconocido o no se sepa su domicilio, por haber dejado el que conste en el expediente o se ignore su paradero por cualquier motivo".*

*Ese proceder del TEAC es hacer supuesto de la cuestión, en tanto que supone aplicar correctamente una norma prevista para una hipótesis de hecho (que el interesado resulte desconocido en el domicilio donde se verificó el intento infructuoso de notificación), cuando tal hipótesis de hecho debe ser, en lugar de presumida apodícticamente y sin crítica alguna, objeto de examen singular.*

*De hecho, es de admitir con carácter general que, en los casos en que quien debe recibir, como interesado, el acto dictado que debe notificarse, sea desconocido o tal circunstancia lo sea de su domicilio, no cabe otra alternativa que la publicación de edictos, algo que la Sala no puede discutir cuando concurre ese indeclinable presupuesto de hecho, pero sí es posible y exigible poner en cuestión, en el caso debatido, que ese domicilio fuera realmente desconocido para la Administración, duda de la que pudo perfectamente salir con sólo desplegar una mínima comprobación.*

*En resumen, una elemental diligencia debió conducir al TEAR de Madrid a no admitir, sin más, ese único intento de notificación como realmente válido y eficaz y, en cualquier caso, al TEAC a admitir el recurso de alzada sin declararlo extemporáneamente interpuesto.*

*La consecuencia de todo lo anteriormente expuesto no puede ser otra que la ineficacia de la notificación edictal pues, como se ha dicho, ésta constituye un cauce excepcional y subsidiario, sólo admisible cuando la notificación personal no ha podido ser practicada por causas imputables al sujeto que debe ser notificado.*

*Dicho de otro modo, para que la Administración acuda al régimen de la comunicación por edictos es imprescindible que la notificación "ordinaria" (la personal) haya resultado infructuosa por ser desconocido o estar ausente el contribuyente del domicilio designado lo que, en el caso enjuiciado, no concurre, como al propio órgano administrativo le constaba expresamente.*

*CUARTO . La jurisprudencia del Tribunal Supremo avala este reiterado criterio de la Sala sobre la improcedencia de la notificación por medio de edictos cuando no hay la debida constancia del carácter desconocido del domicilio o del paradero del destinatario de la notificación.*

*A este respecto, cabe mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010 , que declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 29 de junio de 2006 por esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso el 1090/03 :*

*"La Sala de instancia consideró que aquella notificación fue defectuosa y, como tal, surtió efectos a partir de la fecha en que la interesada se dio por notificada, esto es, el 23 de diciembre de 2003. En consecuencia, desde la interposición del recurso de alzada (15 de julio de 1999) hasta aquel 23 de diciembre, día en que se llevó a efecto la válida notificación de la mencionada resolución, habría transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años, sin que se hubiese producido ninguna actividad interruptora del mismo, por lo que debía tener por consumada la prescripción".*

"La Administración recurrente entiende, por el contrario, que la notificación fue realizada de modo correcto, de tal forma que la sentencia de instancia debería haber declarado inadmisibile el recurso contencioso-administrativo ya que en la fecha que se interpuso habría transcurrido el plazo para hacerlo.

Considera que, en cualquier caso, no se habría producido la prescripción".

"El objeto del presente recurso de casación bascula, por lo tanto, sobre la validez de la notificación mediante anuncios de la resolución adoptada el 13 de septiembre de 2002 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Para la mejor decisión de la contienda se han de poner de manifiesto los hechos del litigio, según se desprenden de la sentencia discutida:

1º) La notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se intentó el 23 de octubre de 2002, a las 18,40 horas, por correo postal certificado con acuse de recibo, en el domicilio designado por la sociedad interesada para recibir notificaciones: calle Alcalá núm. 63, de Madrid. Dicho intento resultó fallido, toda vez que, según figura en el sello de correos, el certificado fue "devuelto", marcándose por el empleado de correos con una cruz en la casilla correspondiente a "fallecido/a".

2º) Tras ese conato de notificación, la Administración acudió directamente a la forma edictal, publicando el correspondiente edicto en el Boletín Oficial del Estado del día 22 de marzo de 2003, constando también su exposición en la secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Central.

3º) Finalmente, se practicó una notificación personal mediante comparecencia del representante de la compañía interesada, que tuvo lugar el 23 de diciembre de 2003.

SEGUNDO. Para apuntalar la afirmación de que la decisión de publicar edictos fue correcta, la Administración cuestiona la aplicación de la Ley 30/1992 a las notificaciones tributarias. Pues bien, esta Sala ha considerado al respecto que la disposición adicional quinta de dicha ley no impide someter supletoriamente la notificación de los actos administrativos tributarios a las normas previstas para la de los actos administrativos en general [sentencias de 10 de enero de 2008 (casación 3466/02, FJ 4º) y 14 de enero de 2008 (casación 3253/02, FJ 5º)].

Es más, tratándose de la notificación por edictos de las resoluciones económico-administrativas, esta Sala ya ha acudido en otros casos, de forma subsidiaria, a lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley 30/1992 [sentencias de 11 de noviembre de 2009 (casación 4370/03) y 21 de enero de 2010 (casación 2598/04)].

TERCERO. Confirmado el juego supletorio de las normas sobre notificaciones de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario, procede a continuación examinar los parámetros de validez de una comunicación por edictos practicada en la vía económico-administrativa.

Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha precisado, en relación con el artículo 83.b) del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, donde se alude a las notificaciones en el domicilio designado al efecto en el primer escrito que se presente en cada reclamación, que este precepto no hace referencia a las notificaciones que se "intentan" en el domicilio señalado sino a las que se "verifiquen" o tengan lugar. Por consiguiente, una única tentativa frustrada de notificación postal no debe conducir sin más alternativa a la que se realiza por anuncios prevista en la letra d) del mismo precepto, si consta el domicilio de la entidad interesada [sentencias de 20 de enero de 2003 (casación 275/98, FJ 4º) y 20 de abril de 2007 (casación 2270/02, FJ 5º)]. De tal forma que la posibilidad de acudir a la notificación por edictos no constituye una opción para el Tribunal Económico Administrativo, sino que, por el contrario, se configura como un último remedio cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente, procediendo solamente si, además, concurren los presupuestos que la configuran: desconocimiento o ignorancia del domicilio del interesado [sentencia de 20 de enero de 2003 (casación 275/98, FJ 4º)].

El Tribunal Constitucional se ha situado en la misma línea. En efecto, ha considerado que la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser reputada como el último remedio, por lo que únicamente es compatible con el artículo 24 de la Constitución Española si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado (sentencias 152/1999, FJ 4º; 20/2000, FJ 2º, y 53/2003, FJ 3º).

El análisis de las circunstancias en que se ha desarrollado en este caso la actuación notificadora (la realización de un único intento en el domicilio señalado, haciéndose constar de forma errónea la condición del

*"fallecido" de la entidad destinataria; la existencia de ulteriores diligencias de comunicación practicadas con éxito en idéntico lugar; la permanencia del mismo domicilio; y la ausencia de actos del contribuyente tendentes a evitar la notificación) evidencia que, de acuerdo con la normativa vigente y a la luz de jurisprudencia de esta Sala sobre la validez de las notificaciones por edictos, la llevada a cabo en este caso el 22 de marzo de 2003 fue incorrecta, debiendo haber realizado la Administración, cuando menos, un segundo intento antes de acudir a la vía subsidiaria de los edictos, lo que nos lleva a la desestimación del motivo y a considerar tempestiva la interposición del recurso contencioso-administrativo, habida cuenta de que el único acto de notificación eficaz se produjo el 22 de diciembre de 2003, cuando la entidad destinataria compareció ante las dependencias de la Administración, dándosele traslado de la resolución aprobada el 13 de septiembre de 2002 por el Tribunal Económico-Administrativo Central".*

*No obsta a la aplicación al caso de esta jurisprudencia el hecho de que, en el asunto abordado por el Tribunal Supremo, la consecuencia de la indebida notificación del acto administrativo fuera la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la acción administrativa para determinar la deuda tributaria mediante liquidación, efecto jurídico que aquí no está en juego, pues lo relevante para su aplicación a este asunto es el examen que dicha sentencia efectúa a propósito de la validez y eficacia de la notificación por edictos, así como sus límites propios, dada la excepcionalidad de esa modalidad de la notificación.>>*

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal considera que las notificaciones intentadas por Correos de la Resolución del TEAR ahora impugnada resultan defectuosas, y por ello no puede considerarse que el presente recurso de alzada sea extemporáneo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administración Común (de aplicación al presente procedimiento), como así lo ha expresado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo (entre otras, en sentencia de 12 de marzo de 2012, recurso para la unificación de doctrina 73/2009).

### Tercero:

La siguiente cuestión que alega la recurrente es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada con **F ESPAÑA**, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por no tener la condición de sujeto pasivo de IVA en el momento de la transmisión. Indica la entidad recurrente que **HOLDING XH** resultó gravemente dañada por no tener acceso ni participación en la tramitación del expediente seguido con **F**, del que sólo se le dio información parcial y limitada relativa a porqué no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

Debemos recordar que el IVA es un Impuesto indirecto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, de forma que el empresario que realiza la entrega o la prestación, repercute el IVA sobre el destinatario, quien está obligado a soportar la repercusión. De esta forma, el IVA es un impuesto que afecta a dos sujetos independientes el uno del otro: uno de ellos repercute el Impuesto, recaudándolo del otro sujeto, y procede a su ingreso en la Hacienda Pública; y el otro sujeto, el destinatario, soporta el Impuesto, lo paga a su proveedor, y podrá deducir ese Impuesto si tiene derecho a ello y en la medida de tal derecho.

Así, tratándose de dos empresarios o profesionales, existe una relación jurídico-tributaria privada entre el proveedor y el destinatario, pues el primero repercute al segundo, que queda obligado a soportar la repercusión; existe otra relación jurídico-tributaria entre el proveedor y la Hacienda Pública, pues este proveedor está obligado a la declaración e ingreso de ese IVA repercutido; y otra relación jurídico-tributaria entre el destinatario y la Hacienda Pública, en la medida en que ejerce su derecho a deducir el IVA soportado en la operación.

Todas estas relaciones son independientes unas de otras, aun cuando pueden causar efectos entre ellas en algunas ocasiones. Son independientes, porque la Administración no puede, por ejemplo, negar el derecho a deducir si el repercutidor no ha ingresado, pues en este caso será acreedora del repercutidor por la cantidad correspondiente, y podrá utilizar los mecanismos previstos en la normativa para obtener el cobro; es decir, el derecho a deducir y el deber de ingresar son independientes.

Pero a pesar de esta independencia, puede haber actuaciones de la Administración con uno de los obligados tributarios que produzcan efectos sobre el otro obligado tributario. Tal es el caso de realizar una comprobación sobre el repercutidor o el repercutido, en la que se concluya que la operación no debió tributar por IVA (ya sea por no estar sujeta o por estar exenta), en cuyo caso las consecuencias serán para ambos intervinientes, pues la operación no

tributa por IVA para ninguno de los dos, dado que los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria determinada por la realización de una operación (sujeción o no sujeción al Impuesto, aplicación de una exención, lugar de realización, devengo, base imponible, sujeto pasivo, condición de empresario o profesional de quien realiza la operación y tipo impositivo) son unos solos, y configuran el hecho imponible del Impuesto, siendo conceptos que no pueden variar en función de la persona o entidad que presta el servicio o provee el bien, o recibe el servicio o el bien siendo destinatario de la operación. Dichos elementos son invariables cualquiera que sea la posición o la óptica desde la que se examina la tributación de la operación: desde el punto de vista del sujeto pasivo o el del destinatario.

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración realiza una comprobación a **F ESPAÑA** (proveedora del bien, quien realiza la entrega de bienes), en la que concluye la no sujeción de la transmisión o entrega por haberse realizado por quien no tenía ya la condición de empresario o profesional a efectos del IVA. De esta forma, en base a los documentos y pruebas que constan en el procedimiento de comprobación seguido con **F**, que culminan en acta de conformidad **A01** número ... de 15 de octubre de 2009, considera que **F** no debió repercutir IVA en la transmisión.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con **HOLDING XH** se tienen en cuenta estas consideraciones y se aplican sus efectos al destinatario de la operación; efectos que se traducen o afectan a su derecho a deducir las cuotas soportadas previamente repercutidas por la proveedora.

Así, en la comprobación iniciada el 28 de abril de 2009 con **HOLDING XH** se extienden diligencias en fechas 19/05/2009, 01/07/2009 y 08/10/2009, diligencias en las que no se hace constar ninguna referencia a la existencia de actuaciones de comprobación con **F**. Tras esto, en fecha 16/10/2009 se extiende la Diligencia nº 4 en la que se da trámite de audiencia previo a la firma del acta, y se hace constar lo siguiente:

*"2º. En relación con la transmisión de un terreno en el barrio de ... (...), que justifica la devolución que solicita **HOLDING XH SL**, es la parcela con referencia catastral ... RF, situada en la calle ..., en el barrio de ..., en ...*

*De acuerdo con la escritura de compra-venta en ejecución de Sentencia dictada por el juzgado de primera Instancia nº ... de Madrid, de fecha 17 de mayo de 2007, nº ... del Protocolo del Notario de Madrid D. Fx..., el citado solar fue vendido por **F ESPAÑA SA** a **HOLDING XH SL**, por un importe de 8.023.511,59 euros.*

*La venta fue obligada para **F ESPAÑA SA** en ejecución de lo acordado en resolución dictada con fecha 25 de abril de 2007, en los Autos de ejecución de la sentencia de 20 de junio de 2000, dictada por el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid, en los Autos de Mayor Cuantía .../98. Dicha Sentencia, de 20 de junio de 2000, fue confirmada por la Audiencia Provincial de Madrid. Se interpuso recurso de casación, pero no fue admitido a trámite, según auto del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2006. La Sentencia del Juzgado de Primera Instancia nº ... de Madrid declaraba la plena vigencia de un derecho de tanteo establecido el 20 de julio de 1993 sobre el solar de ... a favor de **SOCIETE D... (SD...)**, sucedida por **HOLDING XH SL**. Considera la Sentencia que mediante carta enviada a **F ESPAÑA SA** el 2 de febrero de 1998 se ejercitó correctamente el derecho de tanteo y, por tanto, se perfeccionó la compraventa del terreno, por lo que condena a **F ESPAÑA SA** a transmitir el terreno en escritura pública en las condiciones y precio previstos en la aceptación del derecho de tanteo.*

*En la escritura de compraventa en ejecución de sentencia se hace referencia al IVA que pudiera gravar la operación en la cláusula cuarta. Se recoge exclusivamente como manifestación de la parte compradora, en el siguiente sentido:*

*"Manifiesta la parte compradora que la finca objeto de la presente escritura de compraventa goza de la calificación de "terreno edificable", de conformidad con lo establecido en el párrafo 2º del apartado vigésimo del número 1 del artículo 13 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por este motivo se aplica a la presente transmisión el IVA, al tipo del dieciséis por ciento (16%), sobre la totalidad del precio, por un importe de UN MILLÓN DOSCIENTOS OCHENTA Y TRES MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN EUROS CON OCHENTA Y CINCO CENTIMOS (1.283. 761,85).*

*Dicha cantidad se entrega por la parte compradora a la vendedora, mediante un cheque del cual dejo unido testimonio a esta matriz".*

***F ESPAÑA SA** emitió una factura por la compraventa del terreno, factura 1/2007, de fecha 16 de mayo de 2007, donde figura repercutido el IVA al 16 por ciento.*

El importe del IVA fue satisfecho mediante la entrega de un cheque bancario, emitido por **Banco Y**, a nombre de **F ESPAÑA SA**.

3º. - La representante autorizada manifiesta: "Al no manifestar la Inspección el resultado de las actuaciones de comprobación referente al expediente de devolución de IVA de **HOLDING XH SL** solicita que en el expediente que se pondrá de manifiesto en el trámite de audiencia conste el Informe sobre los fundamentos jurídicos en los que se basa la posible denegación de la devolución del IVA solicitado. La falta de dicho informe podría considerarse como causa de indefensión para poder formular las correspondientes alegaciones".

En fecha 29/10/2009 se extiende la Diligencia nº 5, que señala que los fundamentos jurídicos a que se refiere la representante de la entidad en la solicitud de la anterior diligencia (solicitaba un informe con los fundamentos jurídicos en los que se basa la posible denegación del IVA), deben figurar en el Acta, y no es necesario en el trámite de alegaciones anteriores al acta. No obstante lo anterior, señala la Inspección:

*"En la propuesta de resolución que se adopte, un elemento en el que se basará ésta, es la condición de sujeto pasivo del impuesto de quien realiza la entrega (**F ESPAÑA SA**), cuestión determinante de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación y, por tanto, de la procedencia de la devolución del impuesto soportado.*

*El artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece la confidencialidad de la información tributaria respecto de terceros y su carácter reservado, e impone a los funcionarios el más estricto y completo sigilo respecto del obligado tributario.*

*Ponderando dicha obligación con el derecho de defensa que le asiste al obligado tributario, se pone en conocimiento del mismo, a través de su representante autorizado, que de la comprobación realizada sobre **F ESPAÑA SA** y de la información que consta en la base de datos de la Agencia Tributaria, cabe deducir que dicha entidad no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento de la transmisión del terreno a **HOLDING XH SL**. Se trata de una entidad que en los últimos años no desarrolla una actividad empresarial.*

*El único inmueble susceptible de ser afectado a una actividad empresarial es el terreno objeto de la transmisión a **HOLDING XH SL**, sobre el cual desde el año 2000, existe una Sentencia del Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid (confirmada después por la Audiencia Provincial de Madrid y en 2007 por el Tribunal Supremo) que reconoce la validez del derecho de tanteo ejercido por **HOLDING XH SL** y la obligación de su transmisión a esta entidad, lo cual impide su afectación a cualquier actividad de promoción o venta realizada por **F ESPAÑA SA**".*

En esta Diligencia, y a la vista de lo indicado, se da un nuevo trámite de audiencia a **HOLDING XH** previo a la formalización del acta.

En el acta extendida a **HOLDING XH** y el informe ampliatorio, se hacen constar los hechos, y de la comprobación practicada sobre **F** únicamente consta:

*"Ahora bien, de la comprobación realizada sobre **F ESPAÑA SA** y de la información que consta en la base de datos de la Agencia Tributaria, cabe deducir que dicha entidad no tenía la condición de sujeto pasivo del IVA en el momento de la transmisión del terreno a **HOLDING XH SL**. Se trata de una entidad que en los últimos años no desarrolla una actividad empresarial.*

*El único inmueble susceptible de ser afectado a una actividad empresarial es el terreno objeto de la transmisión a **HOLDING XH SL**, sobre el cual desde el año 2000, existe una Sentencia del Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid (confirmada después por la Audiencia Provincial de Madrid y en 2007 por el Tribunal Supremo) que reconoce la validez del derecho de tanteo ejercido por **HOLDING XH SL** y la obligación de su transmisión a esta entidad, lo cual impide su afectación a cualquier actividad de promoción o venta realizada por **F ESPAÑA S.A.**".*

A continuación se expone la jurisprudencia y doctrina aplicable para considerar que **F** no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de la transmisión.

Ya en el Acuerdo de liquidación practicado se reproduce parte del acta de conformidad **A01** número ... extendida a **F**, recogiendo los hechos y los fundamentos de derecho que justifican, a juicio de la Inspección, que **F** no tuviera el carácter de empresario o profesional al tiempo de realizarse la transmisión del inmueble. En particular, sobre los hechos, se indica lo siguiente:

<<De acuerdo con el acta de conformidad **A01 nº ...** incoada a **F ESPAÑA SA**, se han comprobado los siguientes hechos:

“- El día 17 de mayo de 2007 **F ESPAÑA SA** transmitió a **HOLDING XH SL** (NIF...), entidad no residente en territorio español, una solar en ..., en el barrio de ... .

- El importe de la venta fue de 8.023.511,59 euros. Además, en la escritura de compraventa en ejecución de sentencia se señala, en la estipulación cuarta, que la parte compradora entrega a la vendedora, mediante cheque, 1.283.761,85 euros, resultado de aplicar el IVA al 16 por ciento a la transmisión.

- **F ESPAÑA SA** no presentó declaración-liquidación por el importe del IVA satisfecho por la compradora y, en consecuencia, no ingresó el IVA.

- La transmisión se realiza en ejecución de sentencia dictada por el juzgado de primera instancia nº ... de Madrid, sentencia de 20/06/2000.

La sentencia viene a reconocer la plena vigencia de un derecho de tanteo establecido a favor de **SOCIETE D... (SD...)**, hoy sucedida por **HOLDING XH SL**, y de su ejercicio, por carta enviada el 2 de febrero de 1998.

- Respecto al hecho de no haber declarado ni ingresado el IVA correspondiente a la venta del citado terreno, el representante del obligado tributario manifestó (diligencia nº 3) lo siguiente:

“Pese a la apariencia formal de existencia de una actividad económica continuada e ininterrumpida en **F ESPAÑA SA** que pudiera dar el hecho de venir presentando declaraciones de IVA hasta 2006, y tener una empleada durante algunos meses de 2005 y 2006, la realidad es que no ha existido ninguna actividad económica desde antes del ejercicio 2000; y ello, básicamente, por las siguientes razones:

Desde el ejercicio 2000, año en que se procedió a la última venta de activos inmobiliarios por **F ESPAÑA SA**, no ha existido más activo que el solar que fue objeto de transmisión forzosa por sentencia judicial del Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid de 20 de junio de 2000, confirmada después por la Audiencia Provincial de Madrid y en 2007 por el Tribunal Supremo.

Por lo tanto, desde el ejercicio 2000, el único activo de **F**, la finca de ..., ha estado realmente en situación de indisponible para cualquier actividad económica que hubiese pretendido realizar **F** porque sobre la misma existía un derecho de tanteo reconocido en sentencia judicial. En definitiva esta situación de pendencia judicial ha impedido que la finca estuviese afecta a ninguna actividad económica de promoción o venta realizada por **F**.

En cuanto a las declaraciones trimestrales y resumen anual de retenciones presentados en 2005 y 2006, tampoco acreditan la existencia de una actividad económica alguna dado que:

- Modelo 190 de 2005: consta una empleada por cuenta ajena que causó alta en el 3T de 2005 y percibió 3.062,50€, y cuya misión era recoger correspondencia y relaciones con los abogados y contables externos; y una retribución a un profesional de 6,01€.

- Modelo 190 de 2006: consta una retribución a la empleada de 2.100,01€ y causó baja en el 2T de 2006; y consta también en el 4T una retribución profesional de 2.485,10€.

- Por último, del modelo 347 presentado en 2004, 2005 y 2006 se desprende que no han existido clientes y que los únicos proveedores son los despachos que llevaban la contabilidad y los pleitos que han afectado al solar transmitido forzosamente en 2007 (**T abogados, Q servicios ... SL**, antes denominado **E... SL** y **W, Asesores ...**).

En resumen, la situación de pendencia judicial de la única finca mantenida por **F ESPAÑA SA** desde el ejercicio 2000 determina que no haya existido actividad económica alguna hasta su venta forzosa en 2007.”

De la información que consta en la Base de Datos de la Agencia Tributaria resulta que:

- **F ESPAÑA SA** está dada de alta en los epígrafes 833.2 PROMOCION INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES (alta 12-02-1998) y 861.2 ALQUILER LOCALES INDUSTRIALES (alta el 12/02/1998). Sin embargo, no consta que haya ejercido ninguna de estas actividades en los último años.

- En 2007 no presenta las declaraciones-liquidaciones de IVA. Entre el año 2003 y 2006 presenta las declaraciones trimestrales y el resumen anual, donde no se refleja ninguna venta y sólo refleja compras por importes bajos, que le generan un IVA a compensar de 17.378,54 euros, en el resumen de 2006.

- *De acuerdo con las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, desde 2001 el importe neto de la cifra de negocios es cero.*

- *No figuran existencias en el balance de la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada (ejercicio 2005); El Inmovilizado material figura por el importe del terreno de acuerdo con el precio del ejercicio del derecho de tanteo.*

- *Las diferencias entre cantidades declaradas e imputadas en el modelo 347 se deben a imputaciones de entidades financieras. Además de los pagos a entidades financieras, el resto de pagos se satisfacen a entidades que prestan servicios jurídicos o contables.*

Entre los pagos imputados, aparece una imputación de **Banco K FACTORING ... SA**. Se requirió al representante autorizado la justificación de las relaciones con dicha entidad. Al respecto, manifestó que **F ESPAÑA SA** obtuvo un préstamo de **Banco K FACTORING ... SA** (diligencia nº 3) "con la garantía de la inevitable venta que habría que realizar a la entidad **HOLDING XH**, salvo que el Tribunal Supremo revocara el fallo de la Audiencia Provincial de Madrid, cosa que no sucedió. Por ello, ante la casi segura generación de liquidez por la venta forzosa que se vería obligada a realizar y para reintegrar el saldo adeudado a su socio, **F** solicitó y obtuvo un crédito del **Banco K Factoring**, cuyo importe transfirió a Le Pavillon en 2005. Dicho crédito fue renovándose en sucesivas ocasiones hasta que se materializó la venta forzosa del solar de ... y **F**, con el importe de la venta devolvió el crédito al **Banco K Factoring**."

-*En cuanto a trabajadores, sólo aparece declarada una trabajadora que percibe unos 3000 euros anuales. El representante autorizado manifestó (diligencia 2) que se dedica a funciones de secretaria y administrativas>>.*

Frente a la indefensión alegada por **HOLDING XH** ante el TEAR de Madrid, este órgano revisor considera que la indefensión no se ha producido en el sentido expuesto hasta ahora por la entidad recurrente, pues no hay una disminución real, efectiva y trascendente de los medios de defensa. **HOLDING XH** tuvo conocimiento de los motivos de la regularización, y pudo alegar frente a ellos, algo que hizo, teniendo la inspección en cuenta sus alegaciones y dando respuestas a las mismas tanto en el acta, como en el Informe ampliatorio y el Acuerdo de liquidación. Señala que la condición de **F** como no empresario o profesional no se traslada sin más de la regularización de **F** a la de **HOLDING XH** como un dato incontrovertible. Indudablemente los hechos y datos comprobados ante la entidad proveedora pueden tener una incidencia también en la entidad destinataria de los bienes y, teniendo en cuenta la independencia en las relaciones jurídico-tributarias que ambas entidades tienen frente a la Hacienda Pública es procedente que la Administración tributaria regularice no sólo la situación fiscal de la entidad transmitente o proveedora del bien inmueble, sino también a la entidad adquirente, en tanto en cuanto la tributación de la operación de entrega del bien inmueble es una, con consecuencias tributarias para ambas partes que deben exigirse por la Administración tributaria de manera independiente, y así se ha hecho en el presente caso.

La independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública hace que no se haya reconocido legitimación al destinatario de las operaciones en el procedimiento seguido frente al proveedor, y así se ha manifestado en ocasiones anteriores tanto este TEAC como la Audiencia Nacional, pero la actuación seguida por la Administración tributaria posteriormente frente al destinatario de la operación debe estar presidida por las garantías que el procedimiento administrativo atribuye a la entidad comprobada, sin que queden restringidos sus derechos para que los órganos revisores puedan entrar a conocer de cuantas cuestiones suscite el acto administrativo en que concluye este procedimiento, cualquiera que sea su naturaleza, procesales o formales y sustantivas o materiales; y así ha sucedido en el supuesto que ahora examinamos.

En este sentido se pronuncia el TEAR, y este TEAC lo comparte: los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación de la entidad proveedora del bien inmueble son trasladables a la entidad compradora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble, y su examen permite a la Administración tributaria regularizar la situación fiscal de ambas partes. Cuestión distinta que se examina en el fundamento de derecho siguiente es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria a la entidad

compradora del inmueble o debe acreditarse también frente a esta entidad los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración.

#### Cuarto:

No obstante, como se acaba de señalar, lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal es que a **HOLDING XH** se le exponen los hechos y las conclusiones alcanzadas en la comprobación de **F**, incluso ya en el Acuerdo de liquidación se incorpora parte del contenido del acta de conformidad incoada a **F**, pero únicamente se reproduce el contenido del acta de conformidad, con el resultado de lo manifestado por el representante de **F** y de los datos obrantes en poder de la Administración. Es decir, **no se incorporan estos documentos al expediente relativo a HOLDING XH.**

Es cierto que el artículo 95 de la Ley 58/2003 señala:

*“1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: (...)*

*3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.*

*Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave (...).”*

Asimismo, el artículo 99.4 dispone:

*“El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.”*

La cuestión referida también se aborda en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señalando el artículo 95:

*“1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario.”*

En el acta de conformidad incoada a **F** se exponen una serie de hechos por los que la Inspección concluye que la entidad no tenía la condición de empresario o profesional en el momento de realizar la transmisión a **HOLDING XH** en el ejercicio 2007.

De acuerdo con el artículo 156 de la Ley 58/2003, en relación con el obligado tributario y su representante, el apartado quinto establece lo siguiente:

*“5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley”.*

Este artículo 144 de la LGT al que hace referencia, dispone:

*“1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.*

*2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.*

De estos artículos debemos extraer, por un lado, que **F** está vinculada por los hechos recogidos en el acta de conformidad a ella incoada, se presumen hechos ciertos salvo que acredite haber incurrido en error de hecho; pero esto sólo ocurre respecto de **F**, que es quien ha prestado su conformidad, no aplicándose la presunción de certeza de los hechos a otros obligados tributarios, como en este caso es **HOLDING XH**. Esto es, los hechos se presumen ciertos para el obligado tributario que presta su conformidad, o incluso respecto de terceros interesados si los hubiera que estuvieran personados en el procedimiento (quienes tendrían el conocimiento de lo actuado, de los hechos, que podrían alegar y que podrían recurrir de no estar de acuerdo con esos hechos), pero esta presunción de certeza no se extiende a otros obligados tributarios, ni siquiera a la Administración, quien podría apartarse de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad y dictar un Acuerdo de liquidación en otro sentido previo trámite de audiencia, según lo previsto en el artículo 156 de la LGT. Así, **HOLDING XH** no está vinculado por los hechos recogidos en el acta por el artículo 144.2 de la LGT.

Pero por otro lado, el apartado uno de dicho artículo 144 recoge la naturaleza de documentos públicos de las actas, que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización salvo que se acredite lo contrario. Y esto sí se aplica a **HOLDING XH**, pues si se atribuye a las actas la naturaleza de documentos públicos, hacen prueba también frente a terceros, pero no debemos olvidar que hacen prueba de los hechos salvo que se acredite lo contrario.

**HOLDING XH** puede intentar acreditar que los hechos recogidos en el acta de conformidad no son ciertos, recordemos:

- Por un lado, se exponen los hechos manifestados por el representante de **F**:

<<Pese a la apariencia formal de existencia de una actividad económica continuada e ininterrumpida en **F ESPAÑA SA** que pudiera dar el hecho de venir presentando declaraciones de IVA hasta 2006, y tener una empleada durante algunos meses de 2005 y 2006, la realidad es que no ha existido ninguna actividad económica desde antes del ejercicio 2000; y ello, básicamente, por las siguientes razones:

*Desde el ejercicio 2000, año en que se procedió a la última venta de activos inmobiliarios por **F ESPAÑA SA**, no ha existido más activo que el solar que fue objeto de transmisión forzosa por sentencia judicial del Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Madrid de 20 de junio de 2000, confirmada después por la Audiencia Provincial de Madrid y en 2007 por el Tribunal Supremo.*

*Por lo tanto, desde el ejercicio 2000, el único activo de **F**, la finca de ..., ha estado realmente en situación de indisponible para cualquier actividad económica que hubiese pretendido realizar **F** porque sobre la misma existía un derecho de tanteo reconocido en sentencia judicial. En definitiva esta situación de pendencia judicial ha impedido que la finca estuviese afecta a ninguna actividad económica de promoción o venta realizada por **F**.*

*En cuanto a las declaraciones trimestrales y resumen anual de retenciones presentados en 2005 y 2006, tampoco acreditan la existencia de una actividad económica alguna dado que:*

- Modelo 190 de 2005: consta una empleada por cuenta ajena que causó alta en el 3T de 2005 y percibió 3.062,50€, y cuya misión era recoger correspondencia y relaciones con los abogados y contables externos; y una retribución a un profesional de 6,01€.

- Modelo 190 de 2006: consta una retribución a la empleada de 2.100,01€ y causó baja en el 2T de 2006; y consta también en el 4T una retribución profesional de 2.485,10€.

- Por último, del modelo 347 presentado en 2004, 2005 y 2006 se desprende que no han existido clientes y que los únicos proveedores son los despachos que llevaban la contabilidad y los pleitos que han afectado al solar transmitido forzosamente en 2007 (**T** abogados, **Q** servicios ... **SL**, antes denominado **E... SL** y **W, Asesores**).

*En resumen, la situación de pendencia judicial de la única finca mantenida por F ESPAÑA SA desde el ejercicio 2000 determina que no haya existido actividad económica alguna hasta su venta forzosa en 2007.>>*

Por otro lado, de la información que consta en la Base de Datos de la Agencia Tributaria resulta que:

*<<- F ESPAÑA SA está dada de alta en los epígrafes 833.2 PROMOCION INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES (alta 12-02-1998) y 861.2 ALQUILER LOCALES INDUSTRIALES (alta el 12/02/1998). Sin embargo, no consta que haya ejercido ninguna de estas actividades en los último años.*

- En 2007 no presenta las declaraciones-liquidaciones de IVA. Entre el año 2003 y 2006 presenta las declaraciones trimestrales y el resumen anual, donde no se refleja ninguna venta y sólo refleja compras por importes bajos, que le generan un IVA a compensar de 17.378,54 euros, en el resumen de 2006.

- De acuerdo con las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, desde 2001 el importe neto de la cifra de negocios es cero.

- No figuran existencias en el balance de la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada (ejercicio 2005); El Inmovilizado material figura por el importe del terreno de acuerdo con el precio del ejercicio del derecho de tanteo.

- Las diferencias entre cantidades declaradas e imputadas en el modelo 347 se deben a imputaciones de entidades financieras. Además de los pagos a entidades financieras, el resto de pagos se satisfacen a entidades que prestan servicios jurídicos o contables.

Entre los pagos imputados, aparece una imputación de **Banco K FACTORING ... SA**. Se requirió al representante autorizado la justificación de las relaciones con dicha entidad. Al respecto, manifestó que **F ESPAÑA SA** obtuvo un préstamo de **Banco K FACTORING ... SA** (diligencia nº 3) "con la garantía de la inevitable venta que habría que realizar a la entidad **HOLDING XH**, salvo que el Tribunal Supremo revocara el fallo de la Audiencia Provincial de Madrid, cosa que no sucedió. Por ello, ante la casi segura generación de liquidez por la venta forzosa que se vería obligada a realizar y para reintegrar el saldo adeudado a su socio, **F** solicitó y obtuvo un crédito del **Banco K Factoring**, cuyo importe transfirió a ... en 2005. Dicho crédito fue renovándose en sucesivas ocasiones hasta que se materializó la venta forzosa del solar de ... y **F**, con el importe de la venta devolvió el crédito al **Banco K Factoring**."

*-En cuanto a trabajadores, sólo aparece declarada una trabajadora que percibe unos 3000 euros anuales. El representante autorizado manifestó (diligencia 2) que se dedica a funciones de secretaría y administrativas>>.*

Sobre los hechos que se consideran acreditados en el acta de **F**, pero que no podemos considerar que resulten debidamente acreditados en el expediente de **HOLDING XH**, debemos destacar:

- En el expediente relativo a **HOLDING XH** no se ha incorporado formalmente el acta de conformidad de **F**, que si bien parte de la misma pudiera tener información de carácter reservado para otro contribuyente, pudiera haberse emitido e incorporado un Informe con el resultado de la comprobación, certificándose que corresponde íntegramente al contenido de las actuaciones de comprobación seguidas ante el proveedor.

- No se ha incorporado tampoco la diligencia nº 3 del expediente de **F**, a la que se alude en el acta de conformidad, y que supuestamente recoge diversas afirmaciones realizadas por el representante de **F** en el procedimiento acerca de la no existencia de actividad de la empresa, las declaraciones-liquidaciones presentadas, los trabajadores, etc, o documento que certifique su contenido y los términos empleados.

- No se ha incorporado tampoco la información que consta en la base de datos de la AEAT, en función de la que la Inspección concluye con la ausencia de actividad económica de **F**: declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, declaraciones (o prueba de la ausencia de declaraciones) de IVA, constancia del no ejercicio de actividad en los últimos años, relación de trabajadores, etc, o documento que certifique lo anterior.

El valor probatorio de las actas, a las que se atribuye el carácter de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, ha de considerarse a la luz del principio de libre valoración de la prueba. La presunción de veracidad de las actas no supone que los hechos quedan probados por su simple formalización

en ellas, no necesitando la Administración aportar respaldo demostrativo alguno. La Administración no queda eximida de la actividad probatoria que necesariamente ha de desarrollar.

Las actas tiene el carácter de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que recogen, salvo que se acredite lo contrario. Pero también debemos tener en cuenta el artículo 105.1 de la LGT: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

En este caso, no basta que la Administración señale que en el acta **A01** número ... extendida a **F** se ha concluido que no actuaba como empresario o profesional, acta que ni siquiera se incorpora al expediente, sino que es necesario que toda la documentación del expediente de **F** que afecte al expediente de **HOLDING XH** se incorpore a este último, pues sólo de esta manera la Administración desarrolla una actividad suficiente en el expediente de **HOLDING XH**, y sólo de esta manera tiene **HOLDING XH** todos los datos por los que se considera que la transmitente no actuó como empresario o profesional, a efectos de poder ejercer su derecho de defensa de forma adecuada, aportando pruebas en contrario o alegando cuanto convenga a su derecho.

**HOLDING XH** tiene que acreditar que **F** actuaba como empresario o profesional, pero sólo si la Administración previamente acredita en el expediente de **HOLDING XH** que **F** no actuaba como empresario o profesional, lo que no ocurre aquí, pues la Administración no acredita este hecho mas que con manifestaciones pero sin otros elementos de prueba. Lo contrario supondría invertir la carga de la prueba y se produciría indefensión. De esta forma, por poner un ejemplo, el Acuerdo de liquidación de **HOLDING XH** dice en su página 11:

*“En primer lugar la Inspección considera que hay que precisar aquellos hechos que asume como ciertos el escrito de alegaciones. Señala el escrito que la operación tiene por objeto unos terrenos que en ningún momento se han desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente. Sin embargo, en el escrito de alegaciones no se ha aportado ningún elemento de prueba que pueda justificar su afirmación. Sin embargo, de la comprobación que se ha realizado a **F ESPAÑA SA** se deduce todo lo contrario. El terreno, único activo inmobiliario de **F ESPAÑA SA**, no fue objeto de explotación económica y es que la misma situación de pendencia lo impidió”*.

La Administración pretende que **HOLDING XH** acredite que el inmueble no se ha desafectado del patrimonio empresarial de la transmitente, pero es que ella previamente no ha acreditado en el procedimiento seguido a la entidad ahora recurrente que sí se hubiese efectuado esa desafectación (aun cuando la documentación pueda estar incorporada en otro expediente, no cabe duda que debe incorporarse al procedimiento que ahora examinamos). Y lo mismo podemos decir acerca del cese en el ejercicio de la actividad, o de la ausencia de trabajadores, o de proveedores y clientes.

Tratándose de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil, con carácter general estaría sujeta a IVA, habiendo tributado la operación por IVA y expidiendo la parte vendedora factura repercutiendo IVA. Si la operación no debe tributar por IVA por la causa que sea, y así lo estima la Administración tributaria, es esta quien debe justificarlo para inadmitir el derecho a deducir la cuota soportada por parte de la destinataria de la operación (la entidad compradora), y por ello denegar la devolución a la recurrente pues sobre la Administración recae en este caso la carga de la prueba, y si así lo acredita, la entidad actual recurrente podrá presentar pruebas y alegaciones en sentido contrario si lo estima conveniente para su defensa. Al no existir esa actividad probatoria de la Administración, deben estimarse las pretensiones anulatorias del acto administrativo.

Debemos destacar que esta actividad probatoria que debe realizar la Administración tiene su causa y efecto en salvaguardar el derecho de defensa de **HOLDING XH** ya que el destinatario tiene derecho a alegar cuanto estime a sus intereses en relación sobre todos los elementos de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación en cuya controversia se discute la sujeción o no al impuesto y que la afecta de manera directa a sus intereses. Esta actividad probatoria resulta también necesaria para que este Tribunal pueda formarse su convicción del asunto examinado a la vista de las pruebas existentes; acreditación de los hechos declarados existentes o prueba que no existe, por lo que concluimos que no se ha desvirtuado por parte de la Administración en este procedimiento de comprobación la sujeción a IVA de la operación recogida en la escritura pública de compraventa.

Si la Administración no ha reconocido a la destinataria de la operación la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al proveedor del bien o el prestador del servicio, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública mantienen el proveedor y el destinatario, no puede en absoluto ahora trasladar sin más el resultado de las actuaciones del proveedor a las actuaciones desarrolladas frente al destinatario, cercenando su derecho a la defensa, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración Tributaria para

determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya la Administración su decisión. No puede impedírsele al destinatario (por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el destinatario no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica o de vinculación a los actos propios) el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración a tomar la decisión y la acreditación o las pruebas en las que se basa su decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el destinatario de la operación.

Si en ocasiones anteriores este TEAC ha negado el carácter de legitimado o de interesado para interponer por parte del destinatario de las operaciones reclamaciones o recursos frente a las actuaciones de las Administración tributaria seguidas al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios (entre otras, resolución RG 2738/07 de 10 de febrero de 2009, confirmada por la Audiencia Nacional por sentencia de 15 de marzo de 2010, recurso 174/2010), no puede ampararse en estas consideraciones para desestimar el recurso ante la clara y evidente falta de prueba de los hechos en que se fundamenta la decisión administrativa. Al contrario, tanto el acto administrativo dictado por la Administración tributaria frente al proveedor de los bienes o al prestador de los servicios, como en su caso la resolución económico-administrativa que pudiera recaer en ese asunto, no puede afectar a los derechos e intereses legítimos del destinatario, como así ha puesto de manifiesto la Audiencia Nacional en la sentencia anteriormente indicada, ya que a través de dicho acto no se puede denegar los eventuales derechos que el destinatario tenga sobre el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas, como no sea a través de la apertura del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria en el que no se le puede limitar su derecho a la defensa, siendo de obligada actuación aportar al nuevo procedimiento cuantas pruebas o acreditación de los hechos se trasladan al mismo, pues si bien la Administración puede quedar vinculada por sus actos propios o la validez y eficacia de actos administrativos anteriormente dictados, no puede trasladar al destinatario de la operación estos mismos efectos sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria (en este sentido el destinatario no desconocerá las razones de la Administración) sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto.

No estamos manifestando que la actuación administrativa cuestionada no guarde plena coherencia interna (se produce esa coherencia desde el momento en que existiendo un acto firme de la Administración cuyos efectos se desplegaron exclusivamente para el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios, traslada las consecuencias jurídicas del acto a un sujeto distinto, al destinatario, al que no se reconoció ni legitimación ni tampoco interés legítimo como interesado en aquel procedimiento pues a sabiendas de su existencia la Administración tributaria no citó ni lo requirió para personarse), pero el principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el destinatario de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al proveedor del bien o al prestador del servicio, debe permitirse al destinatario, como receptor e interesado de nuevo acto, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, como venimos señalando, y es lo trascendental, la Administración tributaria no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión, ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado, por lo que procede la anulación de acto administrativo dictado.

Por lo expuesto,

Este **TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

**ACUERDA:**

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

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