

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093529

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2024

Vocalía 2.^a

R.G. 1766/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). Teoría del conocimiento.

En este caso debe analizarse la procedencia de la regularización sobre la base de los hechos y circunstancias obrantes en el expediente. Así, de la regularización que se efectúa sobre la base de los mismos, se ha procedido por parte de la Administración tributaria y el TEAR a aplicar la denominada «teoría del conocimiento», que abarca las circunstancias analizadas por la Administración en la regularización efectuada, motivo por el cual aprecia necesario el TEAC cuestionar si efectivamente resultaría aplicable a fin de confirmar, en tal caso, la liquidación practicada.

La «teoría del conocimiento», no responde a que el obligado tributario hubiese incumplido sus propias obligaciones tributarias, ni a que fueran operaciones ficticias. Si las operaciones son ficticias no es necesario acudir a la «teoría del conocimiento», pues las cuotas de IVA no son deducibles per se, porque no corresponden a la adquisición de bien o servicio alguno. Por otra parte, si es el propio obligado tributario el que no ha cumplido sus obligaciones, se aplica la Ley directamente y se actúa en consecuencia, pero no es necesario acudir a los principios generales de los Tratados de la Unión para negar el derecho a la deducción de un obligado tributario que acredita el cumplimiento de todos los requisitos legales para la deducción del IVA, y que lo ha soportado por la adquisición de bienes o servicios reales.

Por el contrario, la jurisprudencia se refiere a la exigencia de actuación al obligado tributario con una diligencia mínima, debiendo precisarse que esa diligencia «mínima» debe entenderse a la vista de circunstancias concurrentes, como son, en este caso, la vinculación y la estrecha relación entre las entidades, lo que determina que la diligencia que debe entenderse como mínima con respecto a la entidad recurrente es, por tanto, más alta.

Así, el Tribunal, ha de comprobar, al amparo de la posibilidad indiciaria, si los diversos hechos que han sido acreditados en el procedimiento inspector permiten llegar, de forma razonable y razonada, a la misma conclusión y permitir, subsiguientemente, aplicar la referida teoría del conocimiento.

Al respecto, los hechos apreciados por la Inspección y recogidos en el acuerdo de liquidación permiten llegar a tal conclusión. En efecto, existen datos objetivos, pruebas e indicios suficientes, para determinar que el interesado no pudo realizar las operaciones de compraventa descritas sin conocimiento del fraude del IVA puesto de manifiesto.

Se ha realizado una actividad probatoria lo suficientemente extensa y elocuente que permite determinar que el interesado sabía o debía haber sabido que, mediante la operativa realizada, participaba en dicho fraude. En concreto y remitiéndonos a ella, dicha actividad probatoria realizada por la Administración tributaria la hace constar, principalmente, en el acuerdo de liquidación, permitiendo al TEAC concluir que la entidad sabía o debía haber sabido que participaba en operaciones que formaban parte de un fraude del IVA.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto y confirmar la regularización practicada al encontrarse ajustada a Derecho por resultar aplicable la referida «teoría del conocimiento», no resultando deducibles las cuotas de IVA soportadas indicadas por el órgano inspector. Además, no es necesario limitar el importe de las cuotas de IVA soportado cuya deducción se deniega a la cuantía de las cuotas defraudadas sino que, en el caso de que se considere que el sujeto pasivo ha participado en un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de tal fraude, puede denegarse la deducción de la totalidad de las cuotas de IVA soportadas por ese sujeto pasivo. El mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que estaba implicada en un fraude cometido con anterioridad basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales -véase STJUE, de 11 de noviembre de 2021, asunto nº C-281/20 (NFJ083969)-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 92.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 108.

Constitución Española, art. 24.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada interpuesto contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Murcia, de 23 de diciembre de 2021, R.G. 30-07609-2019, en relación con el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de MUNICIPIO_1, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodos de 2017, de la entidad **XZ**, S.A. (NIF ...).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 18 de junio de 2018, la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de MUNICIPIO_1, de la AEAT, notificó a la entidad recurrente la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras que, tras la ampliación del alcance a alcance general, notificada el 20 de junio de 2019, se extendieron al IVA, periodos del ejercicio 2017.

Segundo.

Con fecha 13 de noviembre de 2019, tras la tramitación del oportuno procedimiento, la Dependencia Regional dictó acuerdo de liquidación en el que, en síntesis, se denegaba el derecho a la devolución solicitada en el 4T/2017 por importe de 2.115.565,80 euros, motivado en que, de acuerdo con los principios y jurisprudencia comunitaria, se considera acreditado que las transmisiones de inmuebles efectuadas en 2012 que han generado el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado han sido realizadas con el propósito o al menos con el conocimiento de obtener una ventaja fiscal, que es la devolución de cuotas de IVA que no han sido ingresadas en operaciones realizadas entre sociedades vinculadas y sometidas a una voluntad rectora común y, por lo tanto, dichas cuotas se estiman constitutivas de una práctica abusiva, en los términos señalados en la STJUE de 21 de febrero de 2006 (Asunto HALIFAX).

Dicho acuerdo fue notificado a la entidad recurrente en fecha 14 de noviembre de 2019.

Tercero.

Con fecha 14 de diciembre de 2019, disconforme con el acuerdo anterior, la entidad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Murcia, que fue tramitada con R.G. 30-07609-2019, alegando, en síntesis, que la denegación de la deducción provocaría el enriquecimiento injusto de la Administración al disponer ésta de derechos de cobro en relación con las entidades repercutidoras, en concurso de acreedores, e incluso haber cobrado parte del importe de las cuotas de IVA, que no existe abuso de derecho ni se han seguido los trámites para determinarse conforme a los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y que no se trata de operaciones individuales anormales, artificiosas o impropias, sino habituales en la refinanciación del sector inmobiliario.

Cuarto.

Con fecha 23 de diciembre de 2021, el TEAR de Murcia dictó resolución desestimatoria en relación con la reclamación interpuesta desestimando las alegaciones formuladas por la entidad recurrente y, en esencia, concluyendo:

*"QUINTO.- En el presente caso, a la vista de todos los indicios puestos de manifiesto por la Inspección, nos encontramos con un escenario en el que se pactan unas transmisiones de inmuebles entre sociedades que pertenecen de forma mayoritaria a la misma persona, Don **Axy**, con lo que en realidad dichas transmisiones no conllevan una alteración en la situación del poder de disposición sobre los inmuebles transmitidos mediante dichas operaciones documentadas en escritura pública, no sólo formalmente sino tampoco en la práctica, como revela el hecho de que con anterioridad a dichas transmisiones una de esas fincas ya hubiese sido aportada en garantía en un préstamo hipotecario formalizado por **XZ SL**.*

No puede tampoco perderse de vista el hecho de que, aparte del IVA, las citadas transmisiones no conllevan ningún trasvase o flujo de fondos entre las sociedades intervinientes pues el precio pactado en las operaciones coincide en todos los casos con el importe pendiente de los préstamos hipotecarios que gravaban las

fincas, haciéndose constar en la escritura que la parte compradora, **XZ**, se compromete a cancelar la carga. Y sin embargo, dicha entidad no atendió a su vencimiento el pago de las cuotas de los préstamos hipotecarios, teniendo finalmente lugar la dación en pago a la entidad bancaria de la totalidad, menos una, de las fincas adquiridas.

Y sin que quepa atender al argumento, no siendo más que una manifestación del interesado, de que las transmisiones inmobiliarias en cuestión fueron "el resultado de una negociación con las entidades de crédito, que imponen sus condiciones (...) son el resultado de la negociación de la refinanciación crediticia del grupo societario, dirigida y encauzada por las propias entidades de crédito."

Fueron las sociedades intervinientes, recordemos propiedad mayoritariamente de la misma persona, las que pactaron las transmisiones de las fincas así como las condiciones de dichas transmisiones en los particulares términos que han quedado expuestos. De hecho la entidad bancaria, aún siendo titular de préstamos con garantía real sobre las fincas transmitidas, no intervino en las escrituras públicas de transmisión para dar su aceptación a la subrogación.

Y es indudable que dada la vinculación entre las sociedades intervinientes, que estaban participadas mayoritariamente y administradas por la misma persona, debía resultar conocida la situación patrimonial de las entidades transmitentes, que fueron declaradas en situación de concurso tan solo un año después, y en consecuencia debían ser conocidos los riesgos ciertos de que no efectuasen el ingreso a la Hacienda Pública de las cuotas de IVA repercutido en dichas operaciones pero que simultáneamente iban a generar en la adquirente, la reclamante, el derecho a la compensación o devolución. Y así reconoce el propio interesado en su escrito presentado el 25/07/2019 que tales operaciones fueron realizadas para "evitar que las sociedades se vieran incursas en procedimientos concursales", lo que pone de manifiesto que esa posibilidad ya era cierta y ya se anticipaba.

Y finalmente no cabe restar importancia al hecho de que las transmisiones se efectuaron unos días antes del cambio normativo introducido por la Ley 7/2012 en la Ley del IVA, en particular respecto a todas las sociedades menos una de ellas la escritura pública se otorgó tan sólo (...) antes de la entrada en vigor de dicho cambio. Y destacamos este hecho por ser de indudable trascendencia puesto que, de haberse efectuado las operaciones a partir de 31/10/2012, **XZ** no habría generado ningún exceso de cuotas soportadas respecto a las repercutidas ni en consecuencia ningún derecho a la compensación o devolución, pues a partir de dicha fecha, dicha entidad hubiera debido aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, autorepercutiéndose las cuotas de IVA y deduciendo el IVA soportado, por lo que se hubiera respetado el principio de neutralidad del impuesto.

A juicio de este Tribunal, la Inspección acredita en el acuerdo de liquidación la existencia de una actuación contraria al ordenamiento jurídico que supone la vulneración directa de normas tributarias en los términos expresados por el TJUE y por el Tribunal Constitucional en sus sentencias de 10 de mayo de 2005 y 13 de febrero de 2006.

En conclusión, en el caso que nos ocupa la Inspección ha acreditado una serie de indicios y ha realizado actuaciones suficientes que, a juicio de este Tribunal, permiten concluir razonablemente la inexistencia de causa en los negocios jurídicos realizados de modo que las operaciones realizadas han supuesto, en términos de la jurisprudencia citada, "una violación directa del ordenamiento jurídico" al pretender la devolución de cuotas de IVA por importe de 2.115.565,80 euros las cuales, atendiendo a las circunstancias que han quedado expuestas, no fueron objeto de ingreso a la Hacienda Pública por las sociedades que las repercutieron.

Por todo lo cual considera este Tribunal que procede confirmar el acto impugnado.

SEXTO.- Alega también el interesado que la Administración vulnera el artículo 99.3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que en este caso se produce el enriquecimiento injusto de la Administración al denegar la devolución y mantener sus expectativas de cobrar la deuda en los concursos de las filiales, del que ya ha cobrado una parte.

(...)

Por lo que a juicio de este Tribunal procede confirmar el acto impugnado, sin perjuicio de que, en aplicación del Principio de regularización íntegra, la Administración debe realizar las actuaciones que resulten necesarias para determinar si quienes soportaron las cuotas tienen derecho a la devolución de algún IVA que hubiese resultado indebidamente repercutido."

Dicha resolución fue notificada a la entidad recurrente en fecha 24 de enero de 2022.

Quinto.

Con fecha 23 de febrero de 2022, disconforme con la resolución del TEAR de Murcia, la entidad recurrente interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) recurso de alzada reiterando, en síntesis, las alegaciones formuladas ante el Tribunal Regional y anteriormente referidas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Murcia impugnada y del acuerdo de liquidación del que trae causa.

Tercero.

Lo primero que debe hacerse constar es que, en el presente recurso de alzada, la entidad recurrente alega, en síntesis, determinados argumentos que suponen la reiteración de los ya vertidos ante el TEAR de Murcia.

Como señala el criterio contenido en la resolución de este TEAC de 28 de septiembre de 2008 (R.G. 00-08264-2008) y se reitera en la de 25 de mayo de 2017 (R.G. 00-01070-2014), hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del TEAR, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas.

Por tanto, ante la reproducción de las alegaciones ya planteadas ante el TEAR, este TEAC considera que el presente recurso de alzada suscita cuestiones que, en general, fueron correcta y motivadamente resueltas por el TEAR en su resolución.

Sin embargo, este TEAC pasa a examinar detalladamente lo alegado ante este TEAC, aunque venga a reproducir, en términos generales, lo alegado ante el TEAR, sin perjuicio de que, cuando se considere conveniente, se reproduzca la argumentación del TEAR por considerarla correcta.

Cuarto.

El eje fundamental del recurso de alzada que este Tribunal Central resuelve es la regularización practicada por la Administración tributaria consistente en la limitación del derecho a la deducción de determinadas cuotas de IVA soportadas por la entidad recurrente por apreciarse una práctica abusiva por parte de las sociedades intervinientes, que son la entidad recurrente y las entidades transmitentes de las fincas, esto es, **TW**, S.A., **QR**, S.L., **LM**, S.L. y **JK**, S.A.

Por tanto, y en primer lugar, debe analizarse la procedencia de dicha regularización sobre la base de los hechos y circunstancias obrantes en el expediente. Así, de la regularización que se efectúa sobre la base de los mismos, se ha procedido por parte de la Administración tributaria y el TEAR de Murcia a aplicar la denominada "teoría del conocimiento" conformada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que posteriormente se analizará.

Dicha "teoría del conocimiento", como se analizará en la presente resolución, efectivamente abarca las circunstancias analizadas por la Administración en la regularización efectuada, motivo por el cual aprecia necesario este TEAC cuestionar si efectivamente resultaría aplicable a fin de confirmar, en tal caso, la liquidación practicada.

En particular, los hechos y circunstancias analizados por la Administración tributaria y descritos en el acuerdo de liquidación referido para, sobre los mismos, realizar la oportuna regularización, son, siguiendo la síntesis que realiza el Tribunal Regional en su Fundamento de Derecho Tercero:

"TERCERO.- La regularización practicada por la Inspección concluye que la finalidad esencial de las operaciones de adquisición de inmuebles en cuestión ha sido la generación de manera abusiva de la devolución de cuotas de IVA soportadas que no han sido ingresadas, con la consiguiente ruptura del principio de neutralidad, por lo que deniega el derecho a la devolución del IVA solicitado en el último trimestre de 2017.

Del expediente remitido se desprenden los siguientes hechos, y según hace constar la Inspección en el acuerdo impugnado:

- la actividad desarrollada fue la Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, clasificada en el epígrafe del IAE 8332.

- su administrador único era D. **Axy** desde el año 2008 hasta el día .../.../2013, fecha en la que fue nombrada administradora única de la entidad D^a **Bts** que ocupa dicho cargo hasta el día .../.../2019, fecha en la que fue nombrado para dicho cargo, D. **Cpp**.

El socio único de la entidad en 2012 era la mercantil **GH SL**, entidad participada al 100% por **Axy**.

- en virtud de auto de fecha ... de ... de 2019 del Juzgado de lo Mercantil número ... de MUNICIPIO_1, la entidad reclamante fue declarada en concurso voluntario y las facultades del administrador intervenidas por la administración concursal. Según se hace constar en el mismo, el concurso tendrá la consideración y carácter de voluntario por haber sido instado por el propio deudor.

- el interesado en el primer trimestre del ejercicio 2017 presentó el modelo 303 de declaración trimestral de IVA haciendo constar unas cuotas pendientes de compensar de ejercicios anteriores por importe de 2.081.167,86 euros. El mismo importe se hace constar en las declaraciones de los dos periodos siguientes dado que el obligado tributario no ha realizado operaciones ni soportado otras cuotas de IVA. En el cuarto trimestre no declara cuotas de IVA repercutido ni cuotas soportadas haciendo constar como cuotas a compensar de periodos anteriores 2.115.565,80 euros, con solicitud de devolución de dicho importe.

- las cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores declaradas tienen su origen en el ejercicio 2012, ejercicio en el que además de las operaciones habituales de venta de viviendas, el interesado realizó varias operaciones de compra y de venta de fincas.

- las adquisiciones fueron realizadas a las entidades **TW S.A** (escritura pública de ... de ... de 2012) y a las entidades **LM S.L.**, **JK SA** y **QR S.L.** (escrituras públicas de fecha ... de ... de 2012).

En todas las operaciones interviene como representante de los compradores y vendedores la misma persona, D. **Axy**, administrador único de todas las sociedades.

Las entidades transmitentes están vinculadas con el interesado en la fecha de las distintas transmisiones (ejercicio 2012), puesto que, además de ser administrador, **Axy** (que a través de **GH S.L.** es el dueño del 100% de la entidad reclamante) tiene porcentajes mayoritarios de participación en las entidades vendedoras, ya sea de forma directa o indirecta a través de participaciones en dichas sociedades.

- en todos los casos, salvo en el de las adquisiciones a la entidad **JK SA**, el precio acordado (excluido el IVA) coincide con el saldo vivo de los préstamos hipotecarios que gravan las fincas descritas, es una suma retenida por la parte compradora para satisfacer dichos préstamos hipotecarios a la entidad acreedora.

- no consta en la escritura pública la aceptación expresa de la entidad bancaria acreedora, el Banco (...), sin embargo, en cuanto a las fincas adquiridas a **TW S.A** y **QR S.L.** su aceptación se desprende de las escrituras públicas posteriores de novación modificativa de los préstamos hipotecarios en las que consta la venta de las fincas a favor de **XZ** y su subrogación en los préstamos hipotecarios.

En el caso de las fincas adquiridas a **LM SL** en escrituras públicas de fecha .../.../2013 el Banco (...) manifestó aceptar la subrogación de la mercantil **XZ**, S.A. y los préstamos hipotecarios, una vez aceptada la subrogación fueron objeto de novación.

En el caso de las fincas adquiridas a **JK SA**, no se ha aportado ninguna escritura pública posterior de la que resulte la aceptación expresa ni tácita del Banco a la subrogación, hasta la escritura pública de dación en pago de fecha .../.../2017.

- el destino del IVA pagado ha sido a cuentas bancarias de las entidades vendedoras, no obstante, dichas entidades no han ingresado en el Tesoro Público las cuotas de IVA repercutido, habiendo procedido, en un caso, a compensarlo con cuotas soportadas y, en los otros tres casos, a solicitar el aplazamiento de las cuotas a ingresar en la autoliquidación correspondiente al mes de septiembre de 2012, octubre de 2012 o al 4T de 2012, según el caso, que fueron denegadas por el siguiente motivo:

"Por apreciarse, en base a la documentación aportada y a los datos y antecedentes que obran en el expediente, la existencia de dificultades económico- financieras de carácter estructural que impedirían hacer frente a los pagos derivados de la concesión de un aplazamiento, como así lo pone de manifiesto el incumplimiento de sus obligaciones corrientes, manteniendo otras deudas con la Hacienda Pública pendientes de ingreso, sin que, por otro lado, se hayan ofrecido garantías que permitan asegurar el crédito tributario."

- las entidades transmitentes en el plazo de un año desde las transmisiones (.../... de 2013) fueron declaradas en concurso de acreedores. En el no se acordó por la Administración Concursal la reintegración de las fincas transmitidas por lo que han permanecido en el patrimonio del reclamante desde su adquisición en el año 2012 hasta el año 2017, en el que fueron objeto de dación en pago (salvo la finca registral número ...), a la entidad bancaria acreedora, el Banco (...), en escritura pública de fecha ... de ... de 2017."

En relación con la jurisprudencia que conforma la "teoría del conocimiento", procede señalar que no responde a que el obligado tributario hubiese incumplido sus propias obligaciones tributarias, ni a que fueran

operaciones ficticias. Si las operaciones son ficticias no es necesario acudir a la "teoría del conocimiento", pues las cuotas de IVA no son deducibles *per se* porque no corresponden a la adquisición de bien o servicio alguno. Por otra parte, si es el propio obligado tributario el que no ha cumplido sus obligaciones, se aplica la Ley directamente y se actúa en consecuencia, pero no es necesario acudir a los principios generales de los Tratados de la Unión para negar el derecho a la deducción de un obligado tributario que acredita el cumplimiento de todos los requisitos legales para la deducción del IVA, y que lo ha soportado por la adquisición de bienes o servicios reales.

Por el contrario, tal jurisprudencia se refiere a la exigencia de actuación al obligado tributario con una diligencia mínima, debiendo precisarse que esa diligencia "mínima" debe entenderse a la vista de circunstancias concurrentes, como son, en este caso, la vinculación y la estrecha relación entre las entidades, lo que determina que la diligencia que debe entenderse como mínima con respecto a la entidad recurrente es, por tanto, más alta.

A este respecto, debe traerse a colación la sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2012 (recurso número 1489/09), la cual, aunque presenta un voto particular, establece el criterio que se expone a continuación, en la que, analizando un fraude carrusel y la aplicación de la "teoría del conocimiento" para negar la deducibilidad del IVA soportado por el cliente, el Tribunal efectúa las siguientes precisiones:

"La primera premisa que ha de sostenerse es la de que el derecho a la deducción del IVA soportado ha de ser mantenido, en tanto en cuanto no se acredite que las operaciones que le sirven de fundamento sean inexistentes.

La segunda, y referido a las circunstancias que concurren en este litigio, es la de que las relaciones entre comerciantes y clientes, de un lado, y, de otro, las de comerciantes, entre sí, en tanto son recíprocamente proveedores y clientes, obedecen a principios y circunstancias diferentes.

Las relaciones comerciantes-clientes son anónimas en gran medida y la personificación e identificación de la operación sólo de modo muy limitado tiene lugar (por ejemplo, a efectos de identificar el producto e intervinientes en la operación a fin de facilitar eventuales derechos de los consumidores derivados de su desarrollo y efectos).

Contrariamente, las relaciones entre comerciantes, en tanto asumen recíprocamente la posición de proveedores y consumidores -aunque no consumidores finales- son especialmente intensas y personificadas.

Efectivamente, las relaciones entre comerciantes exigen que estos conozcan recíprocamente los medios materiales y personales de que cada uno de ellos dispone, pues sólo ese conocimiento puede facilitar la confianza en el tráfico mercantil que la actividad comercial requiere. Es decir, un ordenado y diligente comerciante ha de comprobar, por su propio interés, cuales son las características de los comerciantes con quienes establece relaciones comerciales.

Este conocimiento ha de ser tanto más intenso, cuanto más íntimas y frecuentes sean esas relaciones comerciales".

En el caso resuelto por el Tribunal Supremo, concluye el Alto Tribunal que: *"no es de recibo que la actora desconozca que sus suministradores (...) carezcan de medios materiales (infraestructuras) y humanos (trabajadores) que justifiquen, posibiliten y garanticen el suministro de material (...) a la actora por importe superior a (...) de (...) otro lado, la constitución en mayo de 2000" (poco antes de la contratación) "exigía en mayor medida la comprobación de la concurrencia de los medios que asegurarán el buen fin de la actividad mercantil. Ni siquiera consta, en una de ellas, la habilitación para la venta de productos informáticos, que son los aquí cuestionados, según resulta de la información remitida por la Administración (...)." construcciones*

Y, todo ello, en consonancia con la doctrina que ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), pues si bien es cierto que este órgano jurisdiccional ha señalado respecto al nivel de diligencia exigible a un sujeto pasivo que quiere ejercitar el derecho a deducir el IVA, que *"los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de un fraude en el IVA u otros fraudes, debe poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado"* (entre otras sentencias de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David; de 22 de octubre de 2015, asunto C-277/14, PPUHS Stehcemp; y de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/18 (Altic), también ha indicado en esta misma jurisprudencia que *"la determinación de las medidas que, en su caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo para este fin depende esencialmente de las circunstancias"* de cada caso, esto es, no puede aplicarse una regla general, de forma que la noción de *"diligencia debida de un buen comerciante"* o *"diligencia razonable"* no tiene una definición única, debiendo determinarse su contenido en relación con el supuesto examinado y las circunstancias concurrentes, lo que en nuestro caso lleva consigo que deba apreciarse la vinculación y la estrecha relación entre las entidades transmitentes y la entidad recurrente tal y como extensamente se analiza en el acuerdo de liquidación impugnado.

En el sentido indicado, el propio TJUE ha manifestado que si bien *"la Administración no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles de facto los actos de control que le incumbe realizar"* (entre otras sentencias de 27 de septiembre de 2007, asunto C-409/04, Teleos y otros; de 21 de junio de 2012, asuntos C-80/11 y C-142/11, Mahagében y David; y de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consultd), la misma jurisprudencia, ha señalado que *"no es contrario al Derecho de la Unión exigir que el operador adopte toda medida que razonablemente pudiera*

exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude"; siendo la única obligación que en este sentido se trasladó al obligado tributario la del control de que las entidades transmitentes no iba a incumplir sus obligaciones frente a la Hacienda Pública por conocer de su situación mercantil, económica y financiera.

Con ello, se persigue un objetivo por parte de la Administración que es legítimo y que viene incluso impuesto por el Derecho de la Unión, a saber, garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, pudiendo razonablemente exigirse tal verificación a un operador económico como es la entidad hoy recurrente, que debe cerciorarse de la fiabilidad de los bienes que adquiere en relación con la no existencia de fraude respecto de unas entidades con ésta relacionadas en los términos referidos.

En particular, resulta especialmente relevante lo incluido al respecto en el acuerdo de liquidación, que con respecto a tal vinculación refiere:

*"5. En todas las operaciones citadas interviene como representante de los compradores y vendedores la misma persona: D. **Axy**, administrador único de todas ellas.*

En efecto, las mencionadas entidades transmitentes están vinculadas con el obligado tributario en la fecha de las distintas transmisiones (ejercicio 2012), conforme a los siguientes datos:

- **TW S.A.** con NIF ...

o Administrador: **Axy** con NIF ...

o Partícipes:

o **Axy** con el 22%

o **GH S.L.** (...) 78%

- **QR S.L.** con NIF ...

o Administrador: **Axy** con NIF ...

o Partícipe: o **LM S.L.** (...) con el 96,48%

- **LM S.L.** con NIF ...

o Administrador: **Axy** con NIF ...

o Partícipes: o **JK SA** (...) con el 100%

- **JK S.A.** con NIF ...

o Administrador: Facundo Armero Madrid con NIF 22923016C

o Partícipes: **NP S.L.** (...) 99,99%, estando esta última entidad participada en un porcentaje del 32% por **GH SL** (...) entidad titular del 100% del capital del propio obligado tributario y que estaba participada en 2012 al 100% por **Axy** y lo sigue estando en 2017.

6. En consecuencia, además de ser administrador, **Axy** (que a través de **GH S.L.** es el dueño del 100% del obligado tributario) tiene los siguientes porcentajes de dominio en las distintas entidades vendedoras, en el ejercicio 2012 que es cuando tienen lugar las distintas transmisiones:

De **TW** (...) es dueño del 100%

- De forma directa: 22%

- De forma indirecta: 78% a través del 100% de **GH S.L.** (...) que es titular del 78% de **TW**

De **JK S.A.** (...) es dueño del 63,98%

- Por una parte, es titular de forma indirecta del 31,99% a través del 100% de **GH S.L.** (...) que es titular del 32% de **NP** (...) que, a su vez, es titular del 99,99% de **JK SA** - Por otra parte, es titular de forma indirecta del 31,99% a través del 100% de **HHJ S.L.** (...) de la que tiene el 34% de forma directa y el 66% a través de **GH S.L.** (...). **HHJ S.L.** es titular del 32% de **NP** (...) que es titular del 99,99% de **JK SA**.

De **LM S.L.** (...) es dueño del 63,98%

- A través de la titularidad del 63,98% de **JK S.A.** que es titular del 100% de **LM S.L.**

De **QR S.L.** (...) es dueño del 61,73%

- A través de la titularidad indirecta del 63,98% de **LM S.L.** que es dueña del 96,48% de **QR S.L.**

7. Hay, además, un hecho que pone de manifiesto que, no obstante haber dejado de ser administrador, **Axy** mantiene una especial relación con el obligado tributario en la fecha de solicitud de la devolución del IVA soportado por las mencionadas transmisiones: La administradora de la sociedad en la fecha de solicitud de la devolución era **Bts**, con NIF ..., que había prestado servicios como asalariada ininterrumpidamente desde el año 2000 hasta el 2016 en la empresa **FFG SA (...)**, empresa que hasta el ejercicio 2011 estuvo participada por **GH SL (...)** cuyo capital, como se ha dicho antes, pertenecía al 100% a **Axy**. **Bts** había sido nombrada el .../.../2013 cuando adquirió el 100% de las acciones, a través de la propiedad del 100% de **DDF S.L. (...)**."

En relación con la falta de ingreso del IVA en el erario público, la Administración tributaria concluye lo siguiente al respecto:

"13. El destino del IVA pagado ha sido a cuentas bancarias de las entidades vendedoras, no obstante, dichas entidades no han ingresado en el Tesoro Público las cuotas de IVA repercutido, habiendo procedido, en un caso, a compensarlo con cuotas soportadas y, en los otros tres casos, a solicitar el aplazamiento de las cuotas a ingresar:

- **TW S.A.** en la declaración de IVA correspondiente (3er Trimestre 2012) incluye la cuota repercutida a **XZ S.A.** por importe de 369.260,17 y determina un resultado a ingresar de IVA de 603.873,01 euros, pero tenía cuotas a compensar de periodos anteriores por importe de 2.932.799,59 euros, por lo que no tiene que ingresar. En el cuarto trimestre el resultado de la liquidación es a ingresar procediendo la entidad a solicitar, en plazo, el aplazamiento de la correspondiente cuota.

- **QR S.L.** presenta la declaración de IVA correspondiente (4º Trimestre de 2012) en la que incluye la cuota repercutida a **XZ S.A.** por importe de 1.452.826,48 y deduce un IVA soportado de 1.473,91 euros. El mismo día de presentación de la declaración solicita el aplazamiento.

- **LM S.L.** presenta la declaración de IVA correspondiente (octubre de 2012) en la que incluye la cuota repercutida a **XZ S.A.** por importe de 210.000,00 euros y deduce un IVA soportado de 13,62 euros. El mismo día de presentación de la declaración, 20 noviembre de 2012, solicita el aplazamiento.

- **JK S.A.** presenta la declaración de IVA correspondiente (4º Trimestre de 2012) en la que incluye la cuota repercutida a **XZ S.A.** por importe de 672.769,65 y determina un resultado a ingresar de IVA de 668.237,97 euros. El mismo día de presentación de la declaración, 30 de enero, solicita el aplazamiento."

Recoge a continuación el acuerdo de liquidación que las solicitudes de aplazamiento fueron denegadas en todos los casos por distintos motivos que igualmente se extractan en el acuerdo mencionado.

Asimismo, como elemento relevante a los efectos de la aplicación de la referida jurisprudencia comunitaria, se destaca por parte de la Administración tributaria el hecho de que las entidades fueron declaradas en concurso de acreedores en el plazo de un año desde las transmisiones.

Quinto.

Vista la fundamentación empleada por la Administración en la regularización anteriormente sintetizada, en relación con la carga de la prueba en la participación en operaciones en que se evite el ingreso del IVA y las alegaciones referidas al efecto, es relevante lo dispuesto por el artículo 105 de la LGT, que establece lo siguiente:

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

Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". Así, este Tribunal entiende que el criterio apuntado por el citado artículo 105 de la LGT debe conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi". Esta doctrina se encuentra contenida entre otras, en las resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de enero de 2012 (R.G. 00-3700-2009) o de 20 de julio de 2017 (R.G. 00-6355-2014).

Para determinar a quién le corresponde la carga de la prueba es necesario examinar la cuestión objeto de controversia. En este sentido, como ya se ha mencionado, subyace la conocida como "teoría o doctrina del conocimiento" para efectuar la regularización. Dicha doctrina es una construcción jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Así, en la sentencia de 6 de julio de 2006, en los asuntos acumulados C-439/04 y C- 440/04, Kittel y Recolta Recycling, el TJUE declaró (el subrayado es nuestro):

"54. En efecto, como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C 487/01 y C 7/02, Rec. p. I 5337, apartado 76). Los justiciables no pueden prevalerse del Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros, C 367/96, Rec. p. I 2843, apartado 20; de 23 de marzo de 2000, Diamantis, C 373/97, Rec. p. I 1705, apartado 33, y de 3 de marzo de 2005, Fini H, C 32/03, Rec. p. I 1599, apartado 32).

55. Si a la Administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C 110/94, Rec. p. I 857, apartado 24, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 46) y corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase la sentencia Fini H, antes citada, apartado 34).

56. Igualmente, un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, debe ser considerado, a efectos de la Sexta Directiva, participante en dicho fraude, y esto con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes.

57. En efecto, en tal situación, el sujeto pasivo colabora con los autores del fraude y se convierte en cómplice.

58. Por otra parte, tal interpretación puede obstaculizar las operaciones de fraude al dificultar su realización.

59. Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación de que se trata cumplía los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal y de actividad económica.

60. De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones que cuando se realiza una entrega a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el vendedor, el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional según la cual la anulación del contrato de venta, en virtud de una norma de derecho civil que lo considera nulo de pleno derecho, al ser contrario al orden público por una causa ilícita imputable al vendedor, implica la pérdida del derecho a deducir el IVA soportado por el sujeto pasivo. A este respecto, es irrelevante la cuestión de si dicha nulidad resulta de un fraude en el IVA o de otros fraudes.

61. En cambio, cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir."

Por consiguiente, tan sólo se puede denegar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, lo que supone que la carga de la prueba recaiga en la Administración.

Este pronunciamiento ha sido reiterado por el TJUE en sentencias posteriores como en la sentencia de 21 de junio de 2012, asuntos acumulados C-80/2011 y C-142/2011, Mahagében y Dávid, en la de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, SC C.F. SRL y, más recientemente, en la de 1 de diciembre de 2022, asunto C-512/2021, Aquila Part Prod Com SA. En esta última, el TJUE señala lo siguiente (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"26 Como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

27 Por lo que respecta al fraude, según jurisprudencia reiterada, debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba

parte de un fraude del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 45, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 46).

28 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado reiteradamente, en situaciones en las que se cumplían los requisitos materiales del derecho a deducción, que solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 48 y jurisprudencia citada).

29 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude del IVA, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49 y jurisprudencia citada).

30 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la autoridad tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).

32 De la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 31 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber procedido a una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, efectuada de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada)."

Sentado lo anterior, la cuestión fundamental se centra en valorar si las pruebas que refiere la Administración son adecuadas para considerar que, desde un punto de vista objetivo, el sujeto pasivo, entidad recurrente en el presente procedimiento, debía haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

En sede de prueba, una primera gran distinción es la que se establece entre los medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

La prueba directa es el procedimiento probatorio consistente en la contrastación empírica directa del enunciado que se prueba, es decir, en la observación inmediata del hecho al que se refiere el enunciado. Por lo general, el hecho que se pretende probar mediante prueba directa surge espontáneamente, casi podríamos decir que sin mediación alguna ni necesidad de raciocinio, del medio o de la fuente de prueba.

Si se dispone de la suficiencia de pruebas directas, debemos admitir que son capaces, por sí solas, de fundar la convicción judicial sobre ese hecho, cuando versan directamente sobre el mismo, por lo que se puede llamar constatación o prueba plena de carácter concluyente.

La prueba indirecta es el procedimiento probatorio que permite llegar al hecho que se prueba a partir de otro u otros, mediante un proceso inferencial. La prueba indirecta o indiciaria se ha admitido en el ámbito penal. Es doctrina reiteradísima del Tribunal Constitucional, desde la STC 31/1981, de 28 de julio, Fundamento Jurídico (en adelante FJ) 3º, hasta la actualidad (entre otras, STC 120/1999, de 28 de junio, FJ 2º), que el derecho a la presunción de inocencia previsto en el artículo 24.2 de la Constitución Española, exige que al fallo condenatorio preceda prueba de cargo válida.

También ha reiterado este Tribunal que la prueba de cargo puede ser por indicios, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y
- b) Los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, que sea explicitado en la sentencia.

La irrazonabilidad podrá producirse tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada (entre otras, SSTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3º; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4º; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3º; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3º).

Esta posibilidad de utilizar medios de prueba indiciarios o indirectos es, asimismo, admisible en el ámbito tributario y así se contempla expresamente en el artículo 108.2 de la LGT al establecer:

"Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada:

- a) Que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y
- b) Que se explicite el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de febrero de 2005, entre muchas otras, tras poner de manifiesto la dificultad de la prueba de la simulación contractual, acrecentada por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, señala que:

"(...) la doctrina de esta Sala admite como suficiente la prueba de presunciones, la cual se configura en torno a un conjunto de indicios, que si bien tomados individualmente pueden no ser significativos, e incluso cabe que sean equívocos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias, son reveladores de la actuación simulatoria".

De igual modo, la sentencia del Tribunal Supremo 826/2009, de 21 de diciembre, determina que:

"(...) para complementar lo expuesto procede señalar que la doctrina de esta Sala viene reconociendo, a falta de pruebas directas, que es el supuesto frecuente dado el lógico interés de los intervinientes de no dejar huellas de la realidad, la singular idoneidad y eficacia de las presunciones, como conjunto armónico de indicios, para fundamentar la apreciación de la simulación. Entre otras SS, de 27 de abril de 2000 (RJ 2000, 2676); 3 de noviembre de 2.004; 19 de junio (RJ 2006, 3381) y 4 de diciembre de 2.006; 17 de abril, 26 de junio, 24 de julio, 5 de octubre y 30 de noviembre de 2007 (RJ 2007, 8857); y 28 de febrero, 18 de marzo, 14 y 29 de mayo y 14 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 409), y en el caso sucede que la sentencia recurrida ha cumplido con dicha guía jurisprudencial, cuyo acierto o desacierto ponderativo forma parte de la valoración probatoria, y no de la interpretación documental".

Sentado lo anterior, en cuanto a la exigencia concreta de prueba de que el sujeto pasivo sabía o debía saber que participaba en un fraude fiscal, conviene tener presente lo establecido por el TJUE en su sentencia de 1 de diciembre de 2022, asunto C-512/21, anteriormente referida (el subrayado es nuestro):

"30 Asimismo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada).

31 Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la autoridad tributaria de conformidad con las normas

en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada).

(...)

36 Incumbe a la autoridad tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude no implica necesariamente que se identifiquen a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones. Como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba suficientemente con arreglo a Derecho.

(...)

38 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, que procede examinar en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, si el hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte dicha operación, se conocieran constituye una circunstancia suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

39 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia se desprende que, en caso de fraude del IVA, debe denegarse el derecho a deducción en tres casos, a saber, en primer término, en el supuesto de que se demuestre que el propio sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA; en segundo término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA y, en tercer término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.

40 En cuanto al segundo y tercer supuestos, que comportan una participación pasiva en el fraude, se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 47 y jurisprudencia citada).

41 En el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía, del modo que fuera, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, el único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción es la adquisición de los bienes o servicios de que se trate. Por consiguiente, para fundamentar esa denegación, no es necesario demostrar que dicho sujeto pasivo participó activamente en el citado fraude, de uno u otro modo, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 26).

42 En caso de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, no llevar a cabo determinadas diligencias es lo que conlleva la denegación del derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 27).

43 Cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en el fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, le incumbe, en virtud de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia, aportar la prueba de ello. No obstante, nada impide que, en tal caso de denegación, se base, con carácter complementario o subsidiario, en pruebas que demuestren que, en cualquier caso, el sujeto pasivo debería haber sabido, de haber empleado la diligencia debida, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude. En efecto, la prueba de este hecho, si se aporta, es suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude y, por lo tanto, para justificar dicha denegación.

(...)."

Por tanto, este Tribunal Central, ha de comprobar, al amparo de la posibilidad indiciaria, si los diversos hechos que han sido acreditados en el procedimiento inspector, permiten llegar, de forma razonable y razonada, a la conclusión antes expuesta y permitir, subsiguientemente, aplicar la referida teoría del conocimiento.

Al respecto, los hechos apreciados por la Inspección y recogidos en el acuerdo de liquidación y, fundamentalmente, los extractados por este Tribunal Central en la presente resolución y los sintetizados por el TEAR de Murcia, permiten llegar a tal conclusión. En efecto, existen datos objetivos, pruebas e indicios suficientes, para determinar que el interesado no pudo realizar las operaciones de compraventa descritas sin conocimiento del fraude del IVA puesto de manifiesto.

Se ha realizado una actividad probatoria lo suficientemente extensa y elocuente que permite determinar que el interesado sabía o debía haber sabido que, mediante la operativa realizada, participaba en dicho fraude. En concreto y remitiéndonos a ella, dicha actividad probatoria realizada por la Administración tributaria la hace constar, principalmente, en el acuerdo de liquidación, páginas 2 a 9, permitiendo a este TEAC concluir que la entidad recurrente sabía o debía haber sabido que participaba en operaciones que formaban parte de un fraude del IVA.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto y confirmar la regularización practicada al encontrarse ajustada a Derecho por resultar aplicable la referida "teoría del conocimiento", no resultando deducibles las cuotas de IVA soportadas indicadas por el órgano inspector.

SEXTO.- Por otro lado, realiza alusiones la entidad recurrente al principio de neutralidad y el enriquecimiento injusto en caso del cobro de las cuotas por parte de la Administración tributaria.

Como ha establecido el TJUE en su sentencia de 24 de noviembre de 2022, C-596/21, A, no es necesario limitar el importe de las cuotas de IVA soportado cuya deducción se deniega a la cuantía de las cuotas defraudadas sino que, en el caso de que se considere que el sujeto pasivo ha participado en un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada como base del derecho a la deducción formaba parte de tal fraude, puede denegarse la deducción de la totalidad de las cuotas de IVA soportadas por ese sujeto pasivo. Así, procede señalar (el subrayado es de este TEAC)

"35 Por lo que respecta al fraude, es de reiterada jurisprudencia que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. En efecto, ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 22 y 23, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

36 Por otro lado, procede subrayar que la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por el demandante en el litigio principal debe deslindarse de las sanciones que el Estado miembro puede establecer de conformidad con el artículo 273 de la Directiva 2006/112. Ciertamente es que los fraudes deben castigarse en el marco de la aplicación de las sanciones definidas por los Estados miembros para disuadir las conductas fiscales ilegales (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartados 26 y 38).

37 No obstante, de conformidad con el régimen armonizado del IVA, corresponde a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva o que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido, si hubiera realizado las comprobaciones que podían exigirsele razonablemente a cualquier operador económico, que la operación en la que participaba estaba vinculada con un fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 53, 54 y 59).

38 Dado que el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que dé derecho a deducción, a pesar de la realización de las comprobaciones que pudieran exigirsele razonablemente a cualquier operador económico, constituye, así pues, un requisito material implícito del derecho a deducción, al sujeto pasivo que no cumpla ese requisito debe denegársele íntegramente el ejercicio de su derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 24, 31 y 33).

39 Esa conclusión se ve confirmada por los objetivos perseguidos por la obligación que recae sobre las autoridades y los tribunales nacionales de denegar el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que la operación formaba parte de un fraude. En efecto, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha exigencia tiene en especial por objetivo obligar a los sujetos pasivos a completar todas las diligencias que puedan exigirseles razonablemente en cualquier operación económica para cerciorarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 28 y jurisprudencia citada).

40 Pues bien, tal objetivo no podría alcanzarse eficazmente si la denegación del derecho a deducción se limitara a la parte proporcional, de las cantidades pagadas en concepto del IVA devengado, que corresponda al importe que es objeto del fraude, puesto que, de hacerlo así, los sujetos pasivos únicamente se verían incentivados a adoptar las medidas adecuadas para limitar las consecuencias de un posible fraude, pero no siempre las que permiten asegurarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal o a facilitarlo.

41 Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que estaba implicada en un fraude cometido con anterioridad basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 56).

42 Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegarse íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude."

La razón de ser de la denegación íntegra del derecho a la deducción en los casos de participación en una trauma de fraude en el IVA radica, según ha venido reconociendo el TJUE, por un lado, en el hecho de que la adopción de una diligencia mínima por parte de los sujetos pasivos para cerciorarse de que no participan en operaciones fraudulentas constituye un requisito material implícito del derecho a la deducción y, por otro, en que si se limitara el derecho a la deducción al importe de las cuotas de IVA defraudadas no se estaría desincentivando por completo la no participación o la facilitación de un fraude fiscal por cuanto que, en tal caso, los sujetos pasivos lo que tratarían es de minimizar las consecuencias de ese posible fraude pero no evitar su participación en el mismo.

Además, tal y como ha resuelto el TJUE, en sentencia de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda, el principio de neutralidad no puede invocarse en los supuestos en que se deniega la deducción por los motivos expuestos, disponiendo la referida sentencia (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"44. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha deducido, en el marco de reiterada jurisprudencia sobre el derecho a la deducción del IVA previsto en la Sexta Directiva, que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar tal derecho cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, EU:C:2006:446, apartado 55; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartado 26).

45. En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dicha consecuencia de un abuso o de un fraude también se aplica, en principio, al derecho a la exención por una entrega intracomunitaria (véanse, en este sentido, las sentencias R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 55, y Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54).

46. En tercer lugar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 50 a 52 de sus conclusiones, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Sexta Directiva refleja el principio general, mencionado en el apartado 43 de la presente sentencia, de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA.

47. Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, dicha conclusión no puede ser cuestionada por la circunstancia de que este último derecho tenga una naturaleza especial en la medida en que constituye un mecanismo de corrección que permite garantizar la neutralidad del IVA en determinados supuestos de entregas intracomunitarias.

48. Sobre este particular, procede señalar que de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia se desprende que la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, EU:C:2012:774, apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, EU:C:2014:69, apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto."

Sobre la base de todo lo anterior, procede desestimar las alegaciones formuladas confirmando la resolución impugnada.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas