

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057146

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 5195/2013

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo y responsables. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Inversión del sujeto pasivo. Ejecución hipotecaria. Entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Como condiciones que caracterizan el supuesto de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma interna se encuentran las siguientes: que ambas partes en el negocio jurídico sean empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto, actuando en su condición de tales; que las operaciones tengan la naturaleza jurídica de entregas de bienes; que el objeto de dichas entregas sea un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; que estas entregas tengan una naturaleza distinta de las que se recogen en los dos primeros guiones del art. 84.Uno.2.º.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA); y, finalmente, que estas entregas deriven de la ejecución de la garantía constituida por los bienes inmuebles, aun cuando no obstante, se aplique también en aquellos supuestos de entregas de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente del bien inmueble. Entrando a conocer el caso concreto que es objeto de controversia, la Administración tributaria considera que es de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el tercer guión del art. 84.Uno.2.º.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al estimar que existe una entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Considera que la entidad adquiere el inmueble, que constituye la garantía del préstamo hipotecario, a cambio de un precio -parte del precio en este caso- que se destina a cancelar el préstamo hipotecario, es decir, existe un pago de una contraprestación por el adquirente que se vincula necesariamente a la extinción del préstamo hipotecario. Ahora bien, queda claro de las estipulaciones contractuales que no nos encontramos ante un supuesto de dación en pago con extinción total o parcial de la deuda, aceptando el acreedor garantizado la entrega del bien inmueble para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida, en tanto el adquirente en el negocio jurídico que se examina es un tercero ajeno al préstamo hipotecario constituido por el transmitente. Por tanto no cabe pronunciarse si concurren o no las condiciones para que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en una operación comprendida dentro de este supuesto. En todo caso, el supuesto en el que podría englobarse la operación que se examina es el de la entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado del contrato de compraventa no consideramos que exista una entrega del inmueble subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional, dado que adquiere el bien libre de cargas, correspondiendo al transmitente la eliminación de cuantas pesen sobre el bien inmueble. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 84.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 199.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en virtud de lo dispuesto en el artículo 239.1.b) de la Ley General Tributaria, promovida por la Cooperativa "L..." con NIF: ..., y domicilio en ..., y en su nombre y representación por ... y otro, interpuesta contra la resolución con liquidación provisional de fecha 12 de junio de 2013 dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la Agencia estatal de Administración Tributaria de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 12 del ejercicio 2012, del que resulta una cantidad a ingresar por importe de 260.004,16 euros de cuota frente a 2.104.685,21 euros solicitados a devolver.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 12 de junio de 2013, se dicta acuerdo de resolución con liquidación provisional por la Unidad de gestión de Grandes Empresas (URGGE) de la Delegación Especial de la agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 12, ejercicio 2012, a la Cooperativa L....

Los motivos de regularización fueron los siguientes:

En fecha 20 de diciembre de 2012 V..., **S.L.**, de NIF ... transmite a la reclamante el 91,662 por ciento de la parcela resultante TR... del Proyecto de Compensación del Programa de Actuación Urbanística PAU ..., de Madrid. Dicha operación se documenta en la factura 2012/03 de 20 de diciembre de 2012 expedida por la sociedad V... **S.L.**, con una base imponible de 11.260.245,55 euros y una cuota de 2.364.689,37 euros.

Sobre dicha finca penden, en el momento de la venta, dos hipotecas a favor de **Caja ...** (hoy **BAN... SA**); entre los dos quedan pendientes por pagar 4.420.000,00 euros de principal y 602.923,38 euros de intereses y otros conceptos.

Del precio fijado, 11.260.245,55 euros, el comprador retiene 4.420.000,00 euros más 602.923,38 euros : para atender el pago de los préstamos, lo que se realiza en el mismo acto mediante entrega de cheque bancario a favor de la entidad acreedora.

Ahora bien, la ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, modifica el artículo 84.Uno.2º letra e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido estableciendo que son sujetos pasivos del impuesto los empresarios o profesionales destinatarios de, entre otras, las siguientes operaciones:

- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Esta norma entró en vigor el 31 de octubre de 2012.

Que, precisamente, es la circunstancia que se da en este caso y tal y como interpreta la consulta vinculante V1415-13 de 24/04/2013, que aclara los casos a los que es aplicable la norma antes descrita.

Además, señala que, incluso del tenor de la norma se puede deducir que la regla de inversión del sujeto pasivo es aplicable, ya que este último guión del artículo citado, *“aplicable al caso que nos ocupa, dice con toda claridad : “entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía o , es decir, se presume que se está ejecutando la garantía o lo que es lo mismo, se le dará el mismo tratamiento tributario cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente. Es decir en el primer caso la entrega del inmueble se realiza como cumplimiento total o parcial de la obligación garantizada . En forma parte del precio del inmueble que se recibe la obligación que asume el comprador ante el vendedor de cancelar total o parcialmente la deuda garantizada; ello se realiza mediante la retención del importe de la deuda garantizada para hacer frente a su extinción. Es por ello que entendemos que incluso de la lectura de la norma (art. 84.Uno.2º e tercer guión de la Ley del IVA) puede deducirse, al menos en el caso que nos ocupa, que la inversión del sujeto pasivo es aplicable.”*

La oficina gestora, regulariza la situación tributaria del interesado de la siguiente forma:

- Incrementa la base imponible en el importe de la adquisición, incluyendo como IVA devengado el que debería haberse autorrepercutido, por inversión del sujeto pasivo.
- Incrementa el IVA soportado en la misma cuota autorrepercutida.
- No admite la deducción de la cuota repercutida en factura por V... **S.L.**, ya que dicha cuota no se había devengado conforme a derecho (artículo 94.3 de la Ley del IVA).

Señala, además, que el interesado tiene dos vías para recuperar el IVA indebidamente repercutido por V... **SL**, y son las previstas en el artículo 89.5 letras a) y b) de la citada Ley del IVA.

Dicho acuerdo se notifica el 14 de junio de 2013.

Segundo:

Con fecha 11 de junio de 2013, interpone reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, reiterando las alegaciones formuladas a la propuesta de liquidación, que en síntesis son las siguientes:

- Que no se da ninguno de los requisitos objetivos previstos en el artículo 84.Uno.2.º letra e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre ya que no se trata de una entrega exenta de IVA a la que el adquirente haya renunciado a la exención sino que, por el contrario, se trata de una entrega sujeta a IVA que, además, según consta en la escritura de compraventa, no implica una ejecución de garantía del inmueble (no hay subrogación en el préstamo) ni tampoco supone la obligación del comprador de extinguir la deuda, sino que por el contrario en la escritura de compraventa se retiene el importe del préstamo hipotecario, para cancelarse de manera automática y por cuenta del vendedor y, lo que es aún más importante, se realizada en el mismo acto, con lo que se acredita que el inmueble no queda afecto en garantía de cumplimiento de ninguna obligación principal (Adjunta escritura de cancelación de la deuda con la entidad **BAN...**).

- Que la norma que pretende la inversión del sujeto pasivo está prevista para casos de actuaciones fraudulentas, no siendo este el caso en el que el interesado ha cumplido fielmente con sus obligaciones tributarias y ahora, con una interpretación nueva (la Consulta Vinculante V1415-13 de 24 de abril) se le causa un grave perjuicio, ya que es una Cooperativa de Viviendas, cuyo objeto social es exclusivamente la autopromoción de viviendas para los cooperativistas.

- Que la Administración Tributaria está vulnerando los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad, al apoyarse en una consulta vinculante posterior (abril de 2013), que aclara la normativa publicada en octubre de 2012; siendo la operación en cuestión de diciembre de 2012 y claramente sujeta al IVA. De todo ello se deriva una profunda indefensión del contribuyente que a la fecha del devengo desconoce con claridad cuál es la norma aplicable

Con posterioridad, presenta escrito ampliatorio de alegaciones en el que manifiesta que solicitó ante la Administración Tributaria, como consecuencia del acuerdo adoptado, la devolución de ingresos indebidos generada por ese acto, que fue desestimada.

Aporta asimismo certificación emitida por la entidad vendedora del inmueble Vadebeba S.L., en el que se hace constar que la factura 2012/13 fue incluida en la autoliquidación del modelo 303 del 4º trimestre del 2012, habiéndose realizado la presentación mediante el soporte telemático que se especifica; y que quedó registrada en el Libro Registro de Facturas Expedidas del ejercicio 2012, junto con las restantes operaciones que indica, cuyo importe conjunto a efectos de la base imponible es el que figura en el modelo de autoliquidación, que se anexa también al escrito presentado por la entidad reclamante (tanto la información de presentación por internet de la declaración modelo 303, como el mismo modelo de declaración-liquidación).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Real Decreto 520/05 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.

La cuestión a resolver consiste en determinar si se ajusta a derecho el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid, determinando si le resulta de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, prevista en el artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA).

Segundo:

No es objeto de controversia en la presente reclamación, que nos encontramos ante la transmisión de una finca entre empresarios o profesionales, sujeta y no exenta de IVA, debiendo tributar al tipo impositivo vigente en el momento en que se produjo el devengo de la operación, cuestiones que tampoco se discuten por las partes.

La única controversia se centra en determinar si le resulta de aplicación a la operación sujeta y no exenta de IVA el artículo 84.Uno.2º e) guión tercero, de la Ley de IVA, debiendo determinar si el reclamante (adquirente del inmueble) se considera sujeto pasivo del impuesto por la regla de inversión prevista en el mismo.

En el artículo 84 de la Ley del IVA se determinan por el legislador los sujetos pasivos del impuesto, delimitando como regla general que serán las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresario o profesional y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto (número 1º del apartado Uno del citado precepto). A continuación, entre las excepciones, o reglas especiales, recoge en el número 2º del apartado Uno, aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo será el empresario o profesional para quienes se realicen las operaciones sujetas al IVA, esto es, aquellos casos en que resultará de aplicación la denominada regla de inversión del sujeto pasivo, siendo sujeto pasivo por inversión el destinatario de las operaciones. Entre estos supuestos, se encuentra el previsto en la letra e):

“e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

- Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.*
- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20. Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.*
- Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente”.*

Esta letra e) del apartado 2.º del número uno del artículo 84 es redactada por el número cuatro del artículo 5 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude («B.O.E.» 30 octubre), cuya vigencia es a partir del 31 octubre 2012, incluyendo los dos últimos guiones, y siendo el tercero el que resulta cuestionado en cuanto a su aplicación a este caso que estamos examinando, al considerar la Administración tributaria que resulta de aplicación.

El precepto legal tiene su origen o es transcripción de lo dispuesto en el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. El legislador comunitario, a través de este precepto, en concreto de su apartado primero, autoriza a los Estados miembros para que puedan disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las operaciones que se indican, entre las que figura (letra e) “la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía”. Añade el apartado segundo que “cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categoría de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas”.

Esto es, el legislador comunitario establece el marco máximo dentro del cual los Estados miembros pueden aplicar la regla de considerar que sea deudor frente a la Hacienda Pública el sujeto pasivo (empresario o profesional) destinatario, permitiendo reducir este ámbito objetivo de aplicación de cada uno de los supuestos previstos en el apartado primero, pero en modo alguno habilita para ampliarlos; esto es, los Estados miembros dentro del marco objetivo fijado en la norma comunitaria pueden concretar la aplicación de la regla que examinamos fijando unos límites más precisos, de forma que resulte de aplicación a un número de supuestos inferior al permitido en la norma, pues no de otra manera pueden interpretarse los términos “los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y prestaciones de servicios cubiertas”. E inclusive pueden limitar que esas reglas se apliquen exclusivamente a una determinada categoría de proveedores o de destinatarios, permitiendo así a los Estados miembros limitar la aplicación de la medida a aquellos sectores, categorías de empresarios o de destinatarios, donde, en dicho Estado miembro se concreten los objetivos para establecer esta medida, pero siempre teniendo como límite máximo el marco objetivo que se establece en cada uno de los supuestos.

En la letra e) del citado precepto, como se ha expuesto, se hace referencia a “la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía”. Esto es, el ámbito objetivo de este supuesto, que permite considerar al sujeto pasivo destinatario como deudor frente a la Hacienda Pública, viene determinado por las siguientes notas o condiciones: se refiere exclusivamente a entregas de bienes, cualquiera que sea el tipo de bienes (corporales, muebles, semovientes o inmuebles); ambas partes en el negocio jurídico o entrega de los bienes deben ser empresarios o profesionales, esto es, debe efectuarse una entrega de bien desde un sujeto pasivo del impuesto a otro supuesto pasivo del impuesto, actuando en su condición de tales; el objeto de estas entregas (el bien concreto) debe estar afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; finalmente esta entrega debe efectuarse en ejecución de dicha garantía constituida sobre el bien. Como tal, por tanto, se recogen exclusivamente aquellos supuestos en que se entreguen bienes en ejecución de garantías, esto es, en virtud del ejercicio de la acción y el procedimiento correspondiente que permita hacer valer la garantía, exigiéndose por quien tiene derecho a ello; sin que se recojan otros supuestos al margen de la ejecución de garantías, dados los términos en los que se expresa el legislador comunitario en el referido precepto.

Debe tenerse en cuenta que nos encontramos ante preceptos que recogen conceptos autónomos de derecho comunitario, en el sentido de exigir una interpretación uniforme de este derecho en el ámbito del impuesto (la regla que estamos examinando tiene por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA, de ahí la necesidad de su interpretación uniforme). De otra parte, estamos ante la aplicación de una regla especial frente a la general en la concreción del deudor frente a la Hacienda Pública (en terminología de nuestra norma interna en la determinación del sujeto pasivo) que debe ser objeto de interpretación restrictiva.

A ello debe añadirse, como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en otros supuestos en los que se autorizaba también a los Estados miembros a determinar o concretar cómo se gravaba una determinada operación que, una vez que éstos recogen esta posibilidad o han hecho uso de la facultad

conferida por la Directiva comunitaria, las operaciones se gravarán en la forma expuesta en la Directiva, en el precepto comunitario; como ocurre en el supuesto que examinamos, que precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que el Estado miembro que hace uso de la facultad prevista puede limitar la aplicación de la regla. Ello, como ha señalado el TJUE se ajusta al objetivo de la norma comunitaria de delimitar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias el régimen del IVA.

Nuestro legislador interno, teniendo en cuenta las previsiones del precepto comunitario, delimita el ámbito objetivo del supuesto en relación con los bienes a los que afecta la regla, pues lo concreta exclusivamente respecto de los bienes inmuebles (queda excluidos del supuesto previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA el resto de los bienes). De esta forma será sujeto pasivo el destinatario (cuando éste tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, que adquiere el bien) cuando estemos ante "entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles". Ahora bien, a continuación se indica en el precepto que se entiende asimismo que se ejecuta la garantía "cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda pro el adquirente". De esta manera, el legislador nacional interpreta la noción "ejecución de la garantía", para extender el supuesto de aplicación de la inversión del sujeto pasivo a los casos que se acaban de exponer.

Como se indica expresamente en la exposición de motivos de la Ley 7/2012, por la que se incluyen estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, el supuesto de entrega de los bienes inmuebles en ejecución de la garantía constituida sobre los mismos, se extiende expresamente a las operaciones de dación del inmueble en pago y cuando el adquirente asume la obligación de extinguir la deuda garantizada; pretendiendo con ello "evitar el perjuicio que se produce a la Hacienda Pública cuando el IVA no se ingresa en el Tesoro y, a continuación, se solicita el aplazamiento o se declara el concurso de la entidad transmitente. El daño a la Hacienda Pública es doble, pues el IVA no ingresado es deducido por el adquirente. Con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo se garantiza el ingreso del IVA en la Hacienda Pública".

Como condiciones que caracterizan el supuesto de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma interna se encuentran, por tanto las siguientes: que ambas partes en el negocio jurídico sean empresarios o profesionales, sujetos pasivos del impuesto, actuando en su condición de tales; las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas de bienes; el objeto de dichas entregas será un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal; estas entregas deben tener una naturaleza distinta de las que se recogen en los dos primeros guiones del artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley reguladora del IVA; y, finalmente, estas entregas deben derivar de la ejecución de la garantía constituida por los bienes inmuebles, aun cuando no obstante, se aplicará también en aquellos supuestos de entregas de inmuebles otorgados en garantía a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir tal deuda por el adquirente del bien inmueble.

En definitiva, se engloban las siguientes entregas, de acuerdo con lo señalado en el precepto de nuestra norma interna: las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre el bien inmueble; las entregas de bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la extinción total o parcial de la deuda (dación en pago de los inmuebles); y la entrega de los bienes inmuebles, afectados por la garantía, a cambio de la obligación de extinguir la referida deuda por el empresario o profesional destinatario de la operación que adquiere los inmuebles (adjudicación en pago de asunción de deudas).

Tal como se ha indicado anteriormente, nos encontramos ante conceptos autónomos de derecho comunitario, lo que exige que la interpretación de los términos en los que se recoge la regla de inversión del sujeto pasivo en nuestra norma nacional debe efectuarse de acuerdo con la norma comunitaria, teniendo en cuenta en su caso, los principios y reglas que imperan en la aplicación del derecho comunitario, llegando en su caso a plantearse, de ser necesario, la adecuación de la norma interna con el precepto de la Directiva 2006/112/CE, en relación con este supuesto de inversión del sujeto pasivo. A este respecto, es preciso indicar que nos encontramos ante un precepto de la Directiva suficientemente claro y preciso como para poder ser objeto de aplicación directa. Las disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una Directiva, como ha puesto de manifiesto el TJUE, pueden ser invocadas por los particulares y deben ser aplicadas por los órganos revisores de las actuaciones administrativas en todos aquellos casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, así como en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la Directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue (es el conocido efecto directo de las directivas). Como indica también el TJUE, los tribunales internos están obligados a interpretar las normas nacionales a la luz de la redacción y el propósito de las directivas con el objeto de lograr el resultado establecido en ellas, a fin de obtener la interpretación uniforme del Derecho comunitario y, por ello, tienen la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para asegurar la obligación de cumplimiento de alcanzar el resultado previsto por la Directiva, en tanto es vinculante también para estos órganos revisores.

Hemos señalado ya en anteriores ocasiones (así en resolución de 2 de abril de 2008, RG 2405/2005) que "debemos destacar la importancia que debe otorgarse a la Doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. El criterio del Tribunal de Luxemburgo debe imponerse a los órganos jurisdiccionales nacionales que

deben seguir su interpretación. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas viene afirmando que los jueces nacionales cuando aplican el Derecho nacional están obligados a interpretarlo ateniéndose a las normas comunitarias ya sean éstas directamente aplicables o no. Por esta vía se está reconociendo de facto el carácter obligatorio de las directivas y su primacía sobre el Derecho nacional en contradicción con sus disposiciones. Por tanto ante la falta de transposición o ante una transposición incorrecta se traslada a los jueces nacionales la obligación de tomar las medidas necesarias para alcanzar en el litigio concreto, el resultado querido por la directiva. Desde otro punto de vista, el principio enunciado viene a significar que la aplicación del Derecho nacional no debe afectar al alcance ni a la eficacia del Derecho Comunitario (Sentencias de 6 de mayo de 1982, BayWa c. BALM, 146, 192 y 193/81, y Fromme c. BALM, 54/81). Los jueces nacionales deben contribuir a lograr el resultado de una directiva por lo que deben interpretar el Derecho nacional a la luz de la letra y finalidad de la directiva.

En este contexto la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 1990, Marleasing, marcó un hito en cuanto a lo expuesto en el párrafo anterior. (...)

El TJCE indicó en su pronunciamiento que el Juzgado de Oviedo estaba obligado a interpretar su Derecho nacional a la luz de la letra y de la finalidad de dicha directiva (...).

La posición del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas favorable a la eficacia directa del Derecho Comunitario es la más importante contribución del Tribunal a la existencia de un sistema jurídico vivo y muy próximo a los ciudadanos de los Estados miembros”.

Quede claro por ello que, en tanto el legislador nacional quiere ajustarse a los dictados del legislador comunitario, debe interpretarse nuestro precepto interno, como se ha apuntado, de acuerdo con la dicción del precepto de la Directiva 2006/112/CE antes indicado. En este sentido, cuando en la norma interna se establece el ámbito de aplicación de la regla de inversión debe tenerse en cuenta la premisa básica de la que parte el precepto comunitario, y también la norma interna en el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión, en adecuación con la norma comunitaria, que no es otro que la ejecución de la garantía o lo que es lo mismo, que la entrega del bien sea causa de aquella. La extensión del ámbito que se efectúa en el precepto interno para aplicar el supuesto de inversión del sujeto pasivo a la transmisión del inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, debe tener, como se acaba de apuntar, como premisa o elemento básico la ejecución de la garantía, como ejercicio de la acción y el procedimiento correspondiente que permita hacer valer la garantía, exigiéndose por quien tiene derecho a ello; dada la necesaria coordinación que debe existir entre la norma interna y la comunitaria, o expresado en otros términos, dada la necesidad de interpretar los términos de la norma interna de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE, ajustándose a los principios inherentes a la aplicación del Derecho comunitario.

De estas consideraciones se deriva la necesidad de comprobar en cada caso concreto si concurren las condiciones que se acaban de exponer. En tanto en cuanto se examinen los dos últimos supuestos a los que se extiende la regla de inversión en el precepto citado, deberá comprobarse si concurre la premisa o elemento básico al que hacemos referencia, a fin de evitar que, dada la interpretación no extensiva que debe efectuarse del supuesto de inversión del sujeto pasivo, se extienda la regla más allá de los términos que recogen tanto la Directiva comunitaria como nuestro precepto interno en el primer inciso del mismo, la entrega debe ser efectuada en ejecución de una garantía.

Tercero:

Entrando a conocer, por tanto, del caso concreto que es objeto de controversia en esta reclamación para comprobar si se dan las condiciones necesarias para que concurra el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en este tercer guión de la letra e) del artículo 84.Uno.2.º de la Ley del IVA, hemos de partir de los datos que constan en la escritura de compraventa de 20 de diciembre de 2012,. Conforme a la misma la operación que refleja es la siguiente:

De acuerdo con la estipulación primera: “La sociedad mercantil “V..., S.L.”, vende y transmite el porcentaje o participación indivisa de que es propietaria del 91,662 por ciento de la finca descrita en el expositivo I) de esta escritura, a la Cooperativa “L....”, que compra y adquiere.

La compra se realiza en el concepto de libre de ocupantes, arrendatarios e inquilinos, y libre de cualquier carga, hipotecas, gastos y tributos y afecciones fiscales, incluidas las correspondientes al proceso urbanizador en que se encuentran, y de las que será responsable frente a la Junta de Compensación el vendedor en proporción a su participación transmitida en esta escritura, con cuantos derechos, usos y servicios le sean inherentes, y al corriente en la titulación, así como en el pago de todo tipo de gastos inherentes a dicha finca, tales como contribución, gastos de la junta de compensación y cualesquiera otros”.

La segunda de las estipulaciones se refiere al precio y forma de pago de la compraventa, especificándose que el precio de la compraventa es el de 11.260.425,55 €, más el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21%, que asciende a la suma de 2.364.689,37 €.

La parte vendedora manifiesta su conformidad con la forma de pago del precio establecido en dicha estipulación y otorga la más formal carga de pago por la totalidad del precio de la compraventa, indicándose que las cantidades citadas se satisfacen de la forma que indica esta estipulación segunda. Como se ha indicado en los antecedentes de hecho, sobre la citada finca recaen dos hipotecas, a favor de **BAN...** para garantizar la devolución de capital y los intereses, de las cuales quedan por pagar 4.420.000 euros de capital, y por intereses y otros conceptos, la cantidad de 602.923,38 euros.

Dichas cantidades se satisfacen por la COOPERATIVA al VENDEDOR de la forma siguiente:

1.- La cantidad de 4.420.000,00 €, los retiene la COOPERATIVA en su poder, con el consentimiento de la vendedora para atender del saldo total del principal de los préstamos garantizados con hipoteca sobre la finca a favor de C..., (antes **BAN...**, **S.A.**) y que se destinan proceder a la cancelación económica y registral del mencionado préstamo, extremo éste que se realiza en ese acto mediante cheque bancario nominativo, de fecha de hoy, serie E, numero ..., a nombre de la entidad acreedora, y que se abona con cargo a la cuenta que la Cooperativa tiene abierta en la entidad; siendo los gastos e impuestos que se originan de la cancelación registral pro cuenta y cargo de la sociedad vendedora, hasta su inscripción en el Registro de la Propiedad.

2.- La cantidad de 602.923,38 €, los retiene la COOPERATIVA en su poder, con el consentimiento de la vendedora para atender del saldo total del pago de los intereses y otros conceptos de los préstamos garantizados con hipoteca sobre la finca a favor de C..., (antes **BAN...**, **S.A.**) y que se destinan proceder a la cancelación económica de los interés y otros conceptos del mencionado préstamo, extremo éste que se realiza en este acto mediante cheque bancario nominativo, de fecha de hoy, emitido por el **Banco X...**, **S.A.**, serie A, numero ..., a nombre de la entidad acreedora, y que se abona con cargo a la cuenta que la Cooperativa tiene abierta en la entidad libradora.

3.- 28.650,77 €, los retiene la COOPERATIVA compradora para abonar en nombre de la Vendedora la cantidad que por principal e intereses adeuda a la Junta de Compensación de Z....

4.- 6.208.851,40 €, declara recibir la PARTE VENDEDORA de la COOPERATIVA en este acto mediante dos transferencias por importe de 6.050.000,00 € y 147.076,62 €, que se abonan en la cuenta corriente que tiene abierta la parte vendedora en la entidad Banesto.

5.- Y la restante cantidad, es decir, la suma 11.774,78 €, mediante cheque bancario, con fecha de la escritura, con cargo en la cuenta corriente que la Cooperativa tiene abierta en dicha entidad.

En la misma fecha que la anterior, y ante el mismo Notario, se otorga escritura de carta de pago y cancelación de hipoteca otorgada por la entidad **C... S.A.** a favor de la sociedad **V... S.A.** (transmitente del inmueble), por la que **C...** señala que ha sido reintegrada por la parte deudora de todo cuanto se le adeudaba por razón de los capitales que respondían las fincas, sus intereses y cuanto tenía derecho a percibir por razón de los préstamos hipotecarios; haciendo constar los comparecientes, que han sido amortizados y cancelados económicamente los préstamos citados por la parte deudora, mediante cheques bancarios nominativos por los importes que indican (que son los referenciados en la anterior escritura). Como consecuencia de ello, **C...** expide carta de pago a favor de la parte deudora y cancela totalmente las hipotecas, consistiendo las partes y solicitando que la cancelación se inscriba en el registro de la Propiedad correspondiente; haciendo constar expresamente que la cancelación ha sido solicitada por la sociedad **V....**

La Administración tributaria considera que es de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión, de la Ley del IVA, al estimar que existe una entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente; al considerar que la entidad reclamante adquiere el inmueble, que constituye la garantía del préstamo hipotecario, a cambio de un precio (parte del precio en este caso) que se destina a cancelar el préstamo hipotecario; esto es, existe un pago de una contraprestación por el adquirente que se vincula necesariamente a la extinción del préstamo hipotecario.

Queda claro de las estipulaciones contractuales que no nos encontramos ante un supuesto por el que se transmita el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada a favor del acreedor (dación en pago con extinción total o parcial de la deuda, aceptando el acreedor garantizado la entrega del bien inmueble para cumplimiento total o parcial de una obligación anteriormente constituida), en tanto el adquirente en el negocio jurídico que se examina es un tercero ajeno al préstamo hipotecario constituido por el transmitente. Por tanto no cabe pronunciarse si concurren o no las condiciones para que resulte de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo en una operación comprendida dentro de este supuesto.

En todo caso, el supuesto en el que podría englobarse la operación que se examina es el de la entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado del contrato de compraventa no consideramos que exista una entrega del inmueble

subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional. De las cláusulas recogidas en la escritura pública de compraventa, así como en la posterior escritura pública de carta de pago, no puede concluirse que el adquirente del bien inmueble asuma esta obligación, dado que adquiere el bien libre de cargas, correspondiendo al transmitente la eliminación de cuantas pesen sobre el bien inmueble; limitándose a que parte del pago de la operación se efectúe mediante la extensión de cheques nominativos a nombre del acreedor hipotecario. Pero es que a ello debe añadirse la necesidad de concurrir el elemento esencial implícito en el supuesto de inversión del sujeto pasivo que se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior: aun cuando pudiera considerarse este supuesto como una entrega por el propietario de un bien inmueble, que constituye la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (parcialmente) dicho préstamo hipotecario (entrega de un inmueble dado en garantía del cumplimiento de una deuda con extinción total o parcial de dicha deuda para el transmitente o, en su caso, deudor, mediante el pago de una contraprestación que se vincula necesariamente a dicha extinción), el caso que estamos examinando queda muy alejado del concepto de ejecución de la garantía como elemento esencial que debe presidir este supuesto de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el primer inciso del artículo 84.Uno.2º, letra e), tercer guión de la Ley del IVA en relación con las previsiones contenidas en la Directiva comunitaria, así como con los principios que rigen la aplicación del derecho comunitario, en tanto en cuanto los supuestos que pueden englobarse en la regla de inversión del sujeto pasivo no pueden extenderse más allá de los términos recogidos por el precepto de la Directiva que regula esta materia, máxime cuando de la actuación administrativa en aplicación de la norma interna pueden ocasionarse perjuicios económicos para el obligado tributario. Por ello, debe concluirse en la anulación de la liquidación dictada por la Administración tributaria.

En virtud de lo expuesto,

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

ACUERDA:

estimarla, anulando la liquidación impugnada.

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