

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057659

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de marzo de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 10/2013

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entregas de bienes. *Adjudicación de bienes efectuada en subasta judicial derivada de procedimiento de ejecución hipotecaria.* Para determinar cuándo se produce el devengo de la operación, y por tanto en qué trimestre debió repercutirse e ingresarse el IVA, debemos determinar cuándo se transmiten las fincas hipotecadas. En la subasta judicial de bienes inmuebles, primero, se remata el bien en la subasta; luego, se aprueba el remate; una vez consignado el precio en su totalidad, el secretario dicta el decreto de adjudicación, que se notifica a las partes; a continuación, el secretario expide el testimonio y, por último, dicho testimonio se notifica y entrega a la parte. Pues bien, existe abundante jurisprudencia en cuanto a la transmisión de la propiedad en los procedimientos de ejecución forzosa, siendo el mayoritario que la transmisión de la propiedad se produce con el decreto judicial de adjudicación. Esta postura se ve confirmada por la redacción actual de disposición adicional quinta del RD 1624/1992 (Rgto IVA) que, al tratar los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, señala expresamente que el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación. Es cierto que esta redacción no estaba vigente en el ejercicio que examinamos, pero tampoco puede considerarse un cambio de criterio sino una concreción, puesto que anteriormente sólo se especificaba que el plazo para expedir factura era de treinta días a partir del momento de la adjudicación, sin establecer cuándo se producía esta adjudicación, y la actual redacción concreta cuándo ocurre esto, situando el devengo en el decreto de adjudicación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1163/1990 (Devolución Ingresos Indevidos), art. 8.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 126.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 139, 140 y 221.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 8, 75 y 88.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), disp. adicional quinta.
Código Civil, arts. 609 y 690.
Ley 1/2000 (LEC), arts. 655, 670, 674 y 681.
Decreto de 8 de febrero de 1946 (TR Ley Hipotecaria), arts. 131, 133 y 134.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico Administrativo Central por ... , actuando en nombre y representación de **EC... S.A.**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en la ..., contra los siguientes Acuerdos de la Administración de Gestión de Latina de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de Resolución de recurso de reposición, de fecha 4 de septiembre de 2012 (referencia ...), por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo por el que se deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del cuarto trimestre del ejercicio 2010.

- Acuerdo de Resolución de recurso de reposición, de fecha 4 de septiembre de 2012 (referencia ...), por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo por el que se deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del mes de septiembre del ejercicio 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 26 de abril de 2012, la entidad **EC...** presenta ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria un escrito en el que explica que después de presentar las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor

Añadido correspondientes al tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2010, se comprueba que los modelos presentados son incorrectos puesto que se incluyó en el tercer trimestre una cuota de IVA repercutido que correspondía al cuarto trimestre, por importe de 784.056,28 euros, por lo que se solicita la rectificación de las autoliquidaciones citadas. El motivo es que por un procedimiento de ejecución hipotecaria en el que CAJA... resulta adjudicataria de diversas fincas de EC..., se incluyó el IVA repercutido de la operación en el tercer trimestre de 2010 por error, ya que se adjudican las fincas mediante subasta con fecha 14 de julio de 2010, y cuyo auto de adjudicación es de 20 de septiembre de 2010, siendo EC... notificada de su propia declaración de concurso el 24 de septiembre de 2010. Solicita la devolución de un ingreso indebido de dicho periodo por importe de 770.192,31 euros.

Mediante Acuerdos de 17 de julio de 2012 se desestiman las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas. Los motivos por los que se desestiman las solicitudes son los siguientes:

- En primer lugar, con las alegaciones presentadas y la documentación aportada no queda acreditado que proceda la rectificación solicitada, puesto que no se prueba el error cometido en las autoliquidaciones presentadas inicialmente.

- En segundo lugar, en fecha 17/04/2012 ya se notificó a la entidad Liquidación provisional por los mismos conceptos y periodos que los que son objeto de la solicitud de rectificación, sin que se acredite que la rectificación afecta a elementos no comprobados en el procedimiento anterior.

- Finalmente, el motivo alegado para efectuar la rectificación de las autoliquidaciones es la comisión de un error que para subsanarlo supone el ingreso en la autoliquidación de IVA del 3T del ejercicio 2010 de la cantidad de 770.192,32 euros, sin que este ingreso se haya producido.

Disconforme la entidad con los Acuerdos anteriores, interpone frente a ellos recursos de reposición, los cuales son desestimados en fecha 4 de septiembre de 2012.

Segundo:

Frente a estos Acuerdos, EC... interpone las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alega la entidad que la Administración deniega la solicitud de rectificación pero tampoco señala cómo debe proceder la entidad a regularizar su situación fiscal. En cualquier caso, declara que la Liquidación provisional notificada el 17/04/2012 no regulariza por el mismo motivo, puesto que la solicitud de rectificación es por el cambio del devengo de una factura.

Finalmente, reitera lo ocurrido con la factura, y declara que la factura 10/0099/000044 derivada del procedimiento de ejecución hipotecaria se declaró por error en el 4T del ejercicio 2010, incluyendo en esta autoliquidación el IVA repercutido por la operación, cuando realmente debió incluirse en la autoliquidación del 3T puesto que la subasta se celebró el 14 de julio de 2010, y el Auto de adjudicación es de 20 de septiembre de 2010.

Tercero:

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, con fecha 18 de diciembre de 2014 se decreta por el TEAC la acumulación de las reclamaciones citadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en los presentes expedientes los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y que las reclamaciones económico-administrativas han sido interpuestas en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo:

En los presentes expedientes, EC... solicita la rectificación de las declaraciones-liquidaciones de IVA del 3T y 4T del ejercicio 2010 por haber imputado de forma incorrecta una factura por ella emitida.

Así, en un procedimiento de ejecución hipotecaria, al adjudicarse los bienes al ejecutante (CAJA...), EC... expide la factura 10/0099/000044 en fecha 19 de noviembre del año 2010, siendo el concepto "Adjudicaciones efectuadas por CAJA... en el Procedimiento Hipotecario número ... seguido en el Juzgado de Primera Instancia número 5 de Almería", con una base imponible de 9.800.703,50 euros y un IVA repercutido del 8% por importe de 784.056,28 euros, cantidad que fue autoliquidada en la declaración-liquidación de IVA del 4T de 2010.

Posteriormente, la entidad considera que dicha factura debió emitirse en el 3T de 2010 y declararse en ese periodo, por lo que solicita la rectificación de la autoliquidación del 4T en el sentido de minorar el IVA repercutido (lo que da lugar a un ingreso indebido), y la rectificación de la autoliquidación del 3T para aumentar en este periodo el IVA repercutido por esta operación.

La Administración deniega la posibilidad de instar la rectificación, puesto que ya se había practicado Liquidación provisional por dichos periodos.

Respecto a la posibilidad de instar la rectificación de una declaración- autoliquidación que se estima que ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, después de que la Administración hubiera practicado una liquidación por aquel concepto y periodo, ya disponía la anterior normativa (artículo 8.2 del Real Decreto 1163/1990), que:

"2. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación, y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido.

Cuando la Administración haya girado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá aún instar la restitución de lo indebidamente ingresado con motivo de su declaración-liquidación o autoliquidación inicial, si la liquidación provisional ha sido practicada rectificando aquéllas por motivo distinto del que ahora origina la solicitud del obligado tributario."

La nueva normativa dispone, a modo similar a la anterior (artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007), que:

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, (...)

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Así las cosas, de instarse ahora por el sujeto pasivo la rectificación de la declaración-liquidación presentada en su día por la entidad (quien ingresó en la Hacienda pública en el 4T de 2010 las cantidades por las que ahora solicita la devolución), únicamente procederá entrar a conocer las razones de fondo y, en su caso, practicar aquella devolución, cuando la previa "liquidación provisional" girada por la Administración en fecha 10 de abril de 2012 lo fuera "por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario"; esto es, tal y como el propio Reglamento establece, "cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional".

La imposibilidad de instar la rectificación cuando se ha practicado previamente una liquidación provisional (por el mismo motivo) descansa en el principio de 'seguridad jurídica', en la 'cosa juzgada administrativa', en la imposibilidad de pretender abrir un segundo juicio o proceso administrativo respecto a una misma "cuestión", proceso aquél que incluso puede haber finalizado en resolución que haya ganado firmeza.

Aquella liquidación provisional pudo haberse discutido a través de los recursos ordinarios que contra todo acto administrativo pueden interponerse, pero una vez adquirida firmeza, el texto reglamentario transcrito, en coherencia con el esquema general de revisión de actos administrativos de la Ley General Tributaria y, en particular, de lo dispuesto en su artículo 221.3, impide que nuevas argumentaciones jurídicas puedan, al margen

de los procedimientos especiales de revisión y del recurso extraordinario de revisión, reabrir al análisis de un elemento de la obligación tributaria ya analizado, imposibilidad que, por otro lado es paralela a la que encontrará la Administración para modificar sus propias liquidaciones provisionales, a tenor de lo dispuesto en el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el 139.2 a) de la misma Ley, esgrimiendo nuevos argumentos jurídicos.

En el caso concreto que examinamos, en los requerimientos por los que se inician las actuaciones de comprobación relativas del IVA del ejercicio 2010, por lo que respecta a los trimestres tercero y cuarto, el alcance de las actuaciones se describe de la siguiente manera:

“Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en su autoliquidación, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos libros”.

En la Liquidación provisional practicada por el 3T la única regularización practicada es la eliminación de las cuotas aplicadas a compensar procedentes de periodos anteriores, cuestión que nada tiene que ver con el IVA repercutido por la operación de ejecución hipotecaria.

En el 4T se practican diversas regularizaciones, siendo una de ellas la modificación de las bases imponibles y cuotas por operaciones realizadas en régimen general como consecuencia de operaciones no declaradas y sujetas a gravamen conforme a lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992. En efecto esta regularización se refiere al IVA repercutido, y la rectificación que pretende la entidad con su solicitud precisamente se refiere al IVA repercutido, no obstante, el alcance de las actuaciones de comprobación notificado al obligado tributario sólo se refiere a contrastar los datos de los Libros y los requisitos formales de las facturas, no el examen del devengo de las operaciones ni el momento en que procede su imputación temporal.

Al no haberse practicado regularización mediante Liquidación provisional por los mismos motivos por los que ahora pretende **EC...** la rectificación de sus autoliquidaciones, este Tribunal considera que no puede impedirse a la entidad solicitar la rectificación pretendida por el solo hecho de existir Liquidaciones provisionales previas de esos mismos periodos, ya que las Liquidaciones fueron practicadas por motivos distintos.

Tercero:

Entrando ya a conocer la cuestión de fondo planteada por la reclamante, que es la modificación del periodo al que debe imputarse la factura emitida por la entidad a **CAJA...** por la ejecución hipotecaria, debemos analizar los hechos acaecidos.

Por escritura pública otorgada con fecha 27/08/2003, **CAJA... y EC...** concertaron contrato de préstamo con garantía hipotecaria, habiendo incumplido **EC...** lo pactado en la escritura al haber impagado plazos de la obligación hipotecaria, lo que daba lugar al vencimiento total de la obligación. Se ejecuta la garantía inmobiliaria y **CAJA...** resulta adjudicataria de los inmuebles que garantizaban la deuda de **EC...**

En fecha 19 de noviembre del año 2010, **EC...** expide factura a **CAJA...** por la Adjudicación en el procedimiento hipotecario ... seguido en el Juzgado de Primera Instancia número 5 de Almería, siendo la base imponible de 9.800.703,50 euros y el IVA repercutido de 784.056,28 euros. Este IVA repercutido es incluido por en la declaración-liquidación presentada por el Impuesto sobre el Valor Añadido del 4T del ejercicio 2010.

Respecto de este procedimiento de ejecución hipotecaria instado por **CAJA...** contra **EC...**, constan en los expedientes los siguientes documentos:

- Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial, de fecha 25 de mayo de 2010, por la que se confiere al ejecutante la administración y posesión interina de los bienes inmuebles hipotecados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 690 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil.

- Decreto del Juzgado, de 8 de septiembre de 2010, por el que se aprueba la adjudicación de los bienes subastados a favor del ejecutante, **CAJA....**

- Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial, de fecha 20 de septiembre de 2010, en la que se indica que **CAJA...** ha resultado adjudicataria de los inmuebles y se ordena se facilite a la adjudicataria un testimonio de la resolución firme de fecha 08/09/2010 por la que se le adjudican los bienes, que le sirva de título y liquidación del ITPAJD.

Cuarto:

Para determinar cuándo se produce el devengo de la operación, y por tanto en qué trimestre debió repercutirse e ingresarse el IVA por **EC...**, debemos determinar cuándo se transmiten las fincas hipotecadas por **EC... a CAJA....**

Debe señalarse que, de acuerdo con el artículo 8.Uno LIVA, “se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.

Por su parte, la adjudicación de bienes efectuada por el Juzgado de Primera Instancia número 5 de Almería constituye una entrega de bienes prevista en el apartado Dos.3º de dicho artículo 8 LIVA, en el que se establece lo siguiente:

“Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)

3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.”

Por su parte, el artículo 75.Uno.1º LIVA establece lo siguiente:

“Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.”

Si bien, en nuestro Derecho Civil rige la regla del título y el modo, estableciéndose en el artículo 609 Código Civil que *“la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición”*, procede analizar el concepto de entrega de bienes, de acuerdo con la jurisprudencia nacional y comunitaria.

En sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de enero de 2014 se examina, en su fundamento de derecho tercero, *“la sujeción al IVA (hecho imponible) de las “entregas de bienes”, cuando concurren las circunstancias indicada[s] en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, debiéndose entenderse por ellas, “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”.*

Así, en el fundamento de derecho tercero de la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 30 de enero de 2014, se establece lo siguiente:

“A través de esa inicial identificación entre “entrega” y “puesta a disposición” llegamos al “devengo” del Impuesto, pues el artículo 75.Uno.1º de la misma Ley establece que en las entregas de bienes se producirá cuando “tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”, indicándose a continuación que “No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente”.

Tanto la “puesta a disposición” como la “puesta en posesión” a que hace referencia la Ley del IVA, permiten insertar el devengo en la transmisión de la propiedad, que en nuestro ordenamiento jurídico se produce por la conjunción de título y modo (artículos 609, para derechos reales en general y 1462 del Código Civil para la compraventa, siendo aplicable el último de ellos al contrato de permuta, por la remisión contenida en el artículo 1541 del mismo texto legal).

Sin embargo, el TJCE, en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, al resolver el asunto C-320/88, Caso Staatssecretaris van Financiën contra Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, elaboró una doctrina, en la que, tratando de establecer una uniformidad entre los distintos países, la puesta a disposición se separa de la entrega precisa para la transmisión del dominio.

En el supuesto a resolver resultaba que mediante acta notarial otorgada por Safe y Kats, la primera debía transmitir a la segunda un derecho incondicional de propiedad sobre el inmueble, libre de hipotecas y de otros derechos reales por el precio de 2 250 000 HFL. Con arreglo a dicha acta notarial, eran de cuenta y riesgo de Kats, que adquiriría el poder a disponer del inmueble, los cambios de valor, los frutos y las cargas de la cosa vendida. Además, Safe se obligaba a efectuar la transmisión de la propiedad del inmueble cuando Kats lo deseara y a más tardar, el 31 de diciembre de 1982. A estos efectos, Safe otorgó a Kats un poder irrevocable para efectuar la transmisión de la propiedad jurídica del inmueble. Sin embargo, el 11 de agosto de 1983, los síndicos de la

quiebra de Kats otorgaron una escritura notarial en cuya virtud cedían a un tercer adquirente los derechos que Kats poseía sobre el inmueble en virtud del acta notarial a que antes se ha hecho referencia, por un precio de 450 000 HFL y el mismo día, Safe transmitió la propiedad jurídica del inmueble a dicho tercero.

Como se girara liquidación por Impuesto sobre el Volumen de los negocios por la entrega de Safe a Kats, en la reclamación interpuesta contra la misma, el Staatssecretaris van Financiën sometió al Tribunal la siguiente cuestión:

¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?

Pues bien, el fallo de la Sentencia fue el siguiente:

1º.-El apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.

2º. Corresponde al Juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si existe transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva."

De este modo, por el Tribunal Supremo se recoge la doctrina elaborada por el TJUE, en virtud de la cual "se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien".

Así, recoge el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada que "existe pues en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario".

En el presente caso, **CAJA...** insta la ejecución hipotecaria de los bienes ofrecidos en garantía de las deudas de **EC...**, y el órgano judicial realiza la subasta de estos bienes.

La ejecución de bienes hipotecados se regula en los artículos 681 y siguientes de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil.

La subasta de bienes inmuebles, pues en el presente caso al ejecutar los bienes hipotecados se acude a la subasta judicial de los mismos, se encuentra regulada en los artículos 655 y siguientes de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil. En particular, el artículo 670 regula la aprobación del remate, el pago, y la adjudicación de los bienes al acreedor. Según el apartado 8 de este artículo:

"8. Aprobado el remate y consignado, cuando proceda, en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones, la diferencia entre lo depositado y el precio total del remate, se dictará decreto de adjudicación en el que se exprese, en su caso, que se ha consignado el precio, así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria".

Asimismo, el artículo 674 dispone lo siguiente:

"Artículo 674. Inscripción de la adquisición: título. Cancelación de cargas.

1. Será título bastante para la inscripción en el Registro de la Propiedad el testimonio, expedido por el Secretario judicial, del decreto de adjudicación, comprensivo de la resolución de aprobación del remate, de la adjudicación al acreedor o de la transmisión por convenio de realización o por persona o entidad especializada, y en el que se exprese, en su caso, que se ha consignado el precio, así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria.

El testimonio expresará, en su caso, que el rematante ha obtenido crédito para atender el pago del precio del remate y, en su caso, el depósito previo, indicando los importes financiados y la entidad que haya concedido el préstamo, a los efectos previstos en el artículo 134 de la Ley Hipotecaria.

2. A instancia del adquirente, se expedirá, en su caso, mandamiento de cancelación de la anotación o inscripción del gravamen que haya originado el remate o la adjudicación.

Asimismo, el Secretario judicial mandará la cancelación de todas las inscripciones y anotaciones posteriores, incluso las que se hubieran verificado después de expedida la certificación prevenida en el artículo 656, haciéndose constar en el mismo mandamiento que el valor de lo vendido o adjudicado fue igual o inferior al

importe total del crédito del actor y, en el caso de haberlo superado, que se retuvo el remanente a disposición de los interesados.

También se expresarán en el mandamiento las demás circunstancias que la legislación hipotecaria exija para la inscripción de la cancelación”.

En este mismo sentido, el artículo 133 de la Ley hipotecaria dispone:

“El testimonio expedido por el Secretario Judicial comprensivo del auto de remate o adjudicación y del que resulte la consignación, en su caso, del precio, será título bastante para practicar la inscripción de la finca o derecho adjudicado a favor del rematante o adjudicatario, siempre que se acompañe el mandamiento de cancelación de cargas a que se refiere el artículo 674 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El mandamiento judicial de cancelación de cargas y el testimonio del auto de remate o adjudicación podrán constar en un solo documento en el que se consignará, en todo caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo anterior y las demás circunstancias que sean necesarias para practicar la inscripción y la cancelación”.

Y según el artículo 134:

“El testimonio del auto de adjudicación y el mandamiento de cancelación de cargas, determinarán la inscripción de la finca o derecho a favor del adjudicatario y la cancelación de la hipoteca que motivó la ejecución, así como la de todas las cargas, gravámenes e inscripciones de terceros poseedores que sean posteriores a ellas, sin excepción, incluso las que se hubieran verificado con posterioridad a la nota marginal de expedición de certificación de cargas en el correspondiente procedimiento.

Tan sólo subsistirán las declaraciones de obras nuevas y divisiones horizontales posteriores, cuando de la inscripción de la hipoteca resulte que ésta se extiende por ley o por pacto a las nuevas edificaciones”.

En la subasta judicial de bienes inmuebles, primero, se remata el bien en la subasta; luego, se aprueba el remate; una vez consignado el precio en su totalidad, el Secretario dicta el decreto de adjudicación, que se notifica a las partes; a continuación, el Secretario expide el testimonio del art. 674 LC; por último, dicho testimonio se notifica y entrega a la parte.

Existe abundante jurisprudencia en cuanto a la transmisión de la propiedad en los procedimientos de ejecución forzosa, siendo el mayoritario (y adoptado también por este TEAC con anterioridad, y en la presente Resolución) que la transmisión de la propiedad se produce con el Decreto judicial de adjudicación.

Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2007 (recurso 168/2002) se pronuncia en estos términos:

“El Juzgado se limita a encauzar y formalizar la venta que se impone forzosamente al propietario- deudor, pero no le suplanta como tal cedente si no es en el plano instrumental y documental, y ello, a pesar de la nueva redacción de los artículos correspondientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En el plano de la transmisión de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente adjudicatario, sin que en el intermedio el Juzgado haya detentado en momento alguno la propiedad del inmueble. La propiedad de la finca no pasa del deudor al Juzgado y de éste al adjudicatario, sino que el Juzgado se limita a efectuar la venta de los bienes del deudor <<por la fuerza>> y documentar la misma mediante el auto de adjudicación.

La suplantación del deudor se limita a dictar auto de adjudicación en lugar de la escritura de venta que debería realizar el deudor, pero debe repetirse una vez más que esta sustitución en la posición del deudor (que lleva a la demandante a argumentar que la transmisión la efectúa el Juzgado), lo es en el plano instrumental o documental librando el título inscribible en el Registro de la Propiedad, pero no en el plano) de la transmisión de los derechos reales, que es de lo que aquí se trata. (...)

En realidad, el Juez se limita a encauzar la venta, impuesta forzosamente al propietario-deudor, pero no lo suplanta si no es, exclusivamente, en el plano instrumental, ya que, en el plano de los derechos reales, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquél al Juez y de éste al adjudicatario; y es que el Juez, en la suplantación que hace del deudor, se limita a dictar el auto de adjudicación (en lugar de la escritura de venta que en su caso debería realizar el propio deudor -según los antiguos artículos 1514 y 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, LEC, ahora reformados por la Ley 10/1992, que los ha adecuados al sistema imperante en el artículo 131 de la Ley Hipotecaria, LH, en el que el auto judicial aprobatorio de la adjudicación es, por sí solo, el título y el modo transmisivo-”).

Posteriormente, en Sentencias de 2 de noviembre de 2010 (recurso 278/2006) y de 19 de enero de 2011 (recurso 1305/2009), se ha reiterado el criterio anterior. Incluso en esta última el Tribunal Supremo sitúa el devengo del IVA en el momento del Auto judicial de adjudicación de los inmuebles, no al decirlo el propio Tribunal, sino por no corregir lo dicho al respecto por la Audiencia Nacional en la Sentencia recurrida.

Procede detenerse también en la fundamentación de la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 2 de julio de 2009 (recurso nº 1260/2003), que tiene por objeto la determinación del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, a los efectos de establecer el dies ad quo para ejercitar el derecho a la repercusión del impuesto,

prevista en el artículo 88.Cuatro LIVA. En esta Sentencia concluye el Tribunal Supremo que el devengo tiene lugar en el momento de notificarse el auto previsto en el artículo 131.17ª Ley Hipotecaria:

“En fin, como acabamos de apuntar, ni el remate ni su cesión resultan plenamente eficaces hasta que se dicta el Auto de aprobación por parte del órgano jurisdiccional.

Por ello, declarado probado en la sentencia de instancia que el Auto previsto en el artículo 131.17ª de la Ley Hipotecaria (también vigente en el momento de los hechos) se dictó en 6 de septiembre de 1995, pero no se notificó a XXX hasta el 20 de septiembre siguiente, es evidente que cuando se produjo la repercusión (19 de septiembre de 1996) no había transcurrido el plazo del año previsto en el artículo 88 la Ley del IVA para producir el efecto de la pérdida del derecho”.

El Auto al que alude esta Sentencia es el del artículo 131.17 de la Ley Hipotecaria, actualmente derogado, pero que establecía:

“Décimoséptima. Verificado el remate o la adjudicación y consignado, en su caso, el precio, se dictará de oficio auto aprobando y ordenando la cancelación de la hipoteca que garantizaba el crédito del actor y, en su caso, la de todas las inscripciones y anotaciones posteriores a la inscripción de aquélla, incluso las que se hubiesen verificado después de expedida la certificación prevenida en la regla cuarta despachándose al efecto el oportuno mandamiento, en el que se hará constar que se hicieron las notificaciones expresadas en la regla quinta, que el valor de lo vendido o adjudicado fue igual o inferior al importe total del crédito del actor, y en el caso de haber superado, que se consignó el exceso en el establecimiento público destinado al efecto, a disposición de los acreedores posteriores.

Todas estas circunstancias deberán expresarse en el asiento de cancelación.

Será título bastante para la inscripción el testimonio expedido por el actuario, con el visto bueno del Juez, comprensivo del referido auto y de las circunstancias necesarias para verificar aquélla.

También se pondrá en posesión judicial de los bienes al adquirente, si lo solicitase”.

Actualmente no hay Auto de adjudicación sino Decreto de adjudicación, pero en cualquier caso es este Decreto que recoge el remate y la adjudicación, y demás datos requeridos, el que produce el efecto traslativo del dominio.

También este TEAC ha situado el devengo del Impuesto en su Resolución de 28 de abril de 2009 (reclamación 3305/2006) con el auto de adjudicación.

Esta postura se ve confirmada por la redacción actual de Disposición Adicional Quinta del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del IVA que, al tratar los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, señala expresamente que el devengo se sitúa en la fecha en que se dicta el decreto de adjudicación. Es cierto que esta redacción no estaba vigente en el ejercicio que examinamos, pero tampoco puede considerarse un cambio de criterio sino una concreción, puesto que anteriormente sólo se especificaba que el plazo para expedir factura era de treinta días a partir del momento de la adjudicación, sin establecer cuándo se producía esta adjudicación, y la actual redacción concreta cuándo ocurre esto, situando el devengo en el Decreto de adjudicación.

Quinto:

En los presentes expedientes, la reclamante inicialmente considera que el devengo de la operación se produce en el cuarto trimestre (no dice la fecha ni se deriva del expediente), y posteriormente quiere modificar este devengo y situarlo en el tercer trimestre. A tal efecto, aporta diversos documentos correspondientes todos ellos al tercer trimestre (salvo uno, el primero, que corresponde al segundo trimestre, pero al ser anterior a la subasta de los bienes, es evidente que en esa fecha no se produce el devengo del IVA ya que aún no ha habido ninguna transmisión):

- Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial, de fecha 25 de mayo de 2010, por la que se confiere al ejecutante la administración y posesión interina de los bienes inmuebles hipotecados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 690 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil.

- Decreto del Juzgado, de 8 de septiembre de 2010, por el que se aprueba la adjudicación de los bienes subastados a favor del ejecutante, **CAJA...**

- Diligencia de Ordenación del Secretario Judicial, de fecha 20 de septiembre de 2010, en la que se indica que CAJA... ha resultado adjudicataria de los inmuebles y se ordena se facilite a la adjudicataria un testimonio de la resolución firme de fecha 08/09/2010 por la que se le adjudican los bienes, que le sirva de título y liquidación del ITPAJD.

A la vista de lo expuesto y de los documentos aportados, debemos situar el devengo del Impuesto en la fecha del Decreto de adjudicación, el 8 de septiembre de 2010, o a más tardar en la fecha de notificación de este

Decreto (no consta en el expediente, pero la Diligencia de 20 de septiembre reconoce la firmeza del Decreto, por lo que necesariamente se habrá notificado antes), momento que se sitúa en el 3T, por lo que deben admitirse las alegaciones de **EC...** y situar el devengo de la operación en el 3T.

Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

ACUERDA:

estimarlas.

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