

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088099

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3131/2020

SUMARIO:

IVA. Inversión del sujeto pasivo. Ejecución hipotecaria. Entrega del bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. En este caso, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas considera que es de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el art. 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al estimar que existe una entrega de bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente; al considerar que la entidad interesada adquiere las fincas, que constituyen 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 transmite 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. 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 de los bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado de la escritura de compraventa, no consideramos que exista una entrega de los inmuebles subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

De hecho, de las cláusulas recogidas en la escritura pública de compraventa, no puede concluirse que el adquirente de los bienes inmuebles asuma esta obligación, dado que adquiere las fincas objeto de compraventa libres de cargas, correspondiendo al transmitente la eliminación de cuantas pesen sobre los bienes inmuebles; limitándose a que parte del pago de la operación se efectúe mediante la extensión de cheques nominativos en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria cancelada ante el mismo notario en el protocolo anterior.

A lo anteriormente expuesto debe añadirse la necesidad de concurrir el elemento esencial implícito en el supuesto de inversión del sujeto pasivo: aun cuando pudiera considerarse este supuesto como una entrega por el propietario de un bien inmueble o de varios bienes inmuebles, que constituyen la garantía de 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 art. 84.Uno.2º.e) tercer guión de la Ley 37/1992 (Ley 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. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03131-2020	16/06/2020	03/07/2020
00-03132-2020	16/06/2020	03/07/2020
00-03138-2020	16/06/2020	03/07/2020
00-03139-2020	16/06/2020	03/07/2020

Estas reclamaciones han sido interpuestas contra los siguientes actos administrativos, dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respectivamente:

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición con número de referencia **2019GRC...5W//RGE...**, relativo a la resolución con liquidación provisional con número de referencia **2019CMP...1A** por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2019, períodos 01 y 02.

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición con número de referencia **2019GRC...4X//RGE...**, relativo a la resolución con liquidación provisional con número de referencia **2018CMP...0K** por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2018, períodos 1T a 4T.

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición con número de referencia **2019GRC...3H//RGE...** relativo a la resolución con liquidación provisional con número de referencia **2017CMP...6E** por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2017, períodos 1T a 4T.

- Acuerdo de resolución de recurso de reposición con número de referencia **2019GRC...2A//RGE...** relativo a la resolución con liquidación provisional con número de referencia **2016CMP...3T** por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2016, períodos 2T a 4T.

SEGUNDO.

En fecha 20 de noviembre de 2019, se dicta acuerdo de resolución con liquidación provisional por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016, períodos 2T a 4T, a la entidad **XZ, S.L. UNIPERSONAL**.

Los motivos de regularización fueron los siguientes:

En el libro de facturas recibidas correspondiente al ejercicio 2016 figura un apunte correspondiente al proveedor **TW S.L.** NIF: ..., con una base imponible de 2.430.000,00 euros y una cuota de 510.426,00 euros.

En relación a esta operación, el interesado aporta la factura 16/06001 de 07/06/2016 y la escritura de 07/06/2016 otorgada por el notario de Madrid ..., con número de su protocolo ..., que documenta la venta de 20 fincas registrales (...0 a ...9) de la Manzana ... del ámbito del Plan Especial ... "..." en ... (...).

Dichas fincas tienen cargas hipotecarias y anotaciones preventivas de embargo, tal y como figura en la escritura, y del pago del precio se retienen diversas cantidades (también reflejadas en la escritura) para la cancelación de dichas hipotecas y levantamiento de las anotaciones.

Así, la Unidad de gestión de Grandes Empresas considera de aplicación a esta operación el artículo 84.Uno 2º letra e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), conforme a la interpretación otorgada a esta norma por parte de la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V1415-13 de 24/04/2013, por lo que **TW S.L.** no debería haber repercutido IVA al adquirente de las fincas (**XZ, S.L. UNIPERSONAL**) y debería haber hecho figurar en la factura que el sujeto pasivo es el destinatario por aplicación de lo previsto en el art. 84.Uno.2º letra e).

Consecuencia de lo anterior, se regulariza el período 2T en el que dedujo los 510.426,00 euros indebidamente repercutidos por **TW S.L.**, consignando como IVA devengado el procedente, por inversión del sujeto pasivo; y como deducible el mismo IVA devengado por inversión del sujeto pasivo, no admitiéndose la deducción de la cuota de IVA indebidamente repercutida por **TW S.L.** en aplicación de lo previsto en el art. 94.Tres de la LIVA, conforme al cual *"En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho"*.

De esta forma resulta un importe a ingresar en el período 2T del ejercicio 2016 de 2.004,66 euros, que se deriva de los conceptos e importes que se detallan a continuación:

- Cuota de la liquidación a ingresar: 1.781,78 euros
- Intereses de demora calculados sobre la cuota no ingresada en el plazo reglamentario: 222,88 euros
- Total a ingresar: 2.004,66 euros

La cuota a ingresar de 1.781,78 euros que resulta de la liquidación provisional supone que no procede la compensación del saldo a compensar de 508.644,22 euros.

Respecto del período 3T del ejercicio 2016, resulta una cuota a compensar de 43.483,20 euros, lo que supone una minoración de 508.644,22 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

Finalmente, respecto del período 4T del ejercicio 2016, resulta una cuota a compensar de 58.417,52 euros, lo que supone una minoración de 503.644,22 euros en relación con el saldo a compensar declarado.

Esta resolución con liquidación provisional se notifica al interesado el 21/11/2019.

Asimismo, y como consecuencia de las liquidaciones provisionales dictadas en relación al ejercicio 2016, se dictan en la misma fecha, 20/11/2019, notificándose al interesado el 21/11/2019, resoluciones con liquidación provisional por el IVA de los ejercicios 2017, períodos 1T a 4T, 2018, períodos 1T a 4T, y 2019, períodos 01 y 02, correspondientes a **XZ, S.L. UNIPERSONAL**, que se fundamentan en la incorrecta compensación de cuotas de períodos anteriores, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la LIVA.

Tercero.

Con fecha 04/12/2019, **XZ, S.L. UNIPERSONAL** interpone recurso de reposición contra la resolución con liquidación provisional correspondiente al IVA ejercicio 2016, períodos 2T, 3T y 4T, alegando en síntesis lo siguiente:

- Se considera de aplicación la resolución del TEAC de 22 de enero de 2015, R.G. 5195/2013, ya que se dan las mismas circunstancias que en el expediente ahí resuelto, no entendiéndose la interesada el por qué la UGGE aplica el criterio dispuesto por la Dirección General de Tributos, cuando éste es anterior a la resolución TEAC a la que hace referencia.

- Se aportan junto con el escrito de recurso tanto la resolución del TEAC que considera aplicable y el certificado de estar al corriente de sus obligaciones tributarias.

Por su parte, la UGGE desestima el citado recurso de reposición sobre la base de que los órganos encargados de la aplicación de los tributos están vinculados por la interpretación y las consultas que elabora la Dirección General de Tributos, en tanto no exista doctrina reiterada y así publicada por el TEAC.

Esta resolución se notifica al interesado el 01/06/2020.

Del mismo modo, **XZ, S.L. UNIPERSONAL** interpone sendos recursos de reposición contra las restantes liquidaciones provisionales objeto de la presente resolución, todos ellos en fecha 04/12/2019, remitiéndose en sus alegaciones al escrito presentado en relación a liquidación del ejercicio 2016 arriba descrito. No obstante, en todos los casos, la Administración Tributaria resuelve desestimando tales recursos, en tanto que no se estiman las alegaciones presentadas por la recurrente relativas al ejercicio 2016, no procediendo por tanto reconocer cuota alguna a compensar en los ejercicios siguientes que es lo que solicita la recurrente.

Estas resoluciones se notifican al interesado también el 01/06/2020.

Cuarto.

Contra las anteriores resoluciones se interponen las presentes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en fecha 16/06/2020, formulando, en esencia, las siguientes alegaciones.

- Trae de nuevo a colación la resolución del TEAC de fecha 22 de enero de 2015, R.G. 5195/2015, pues el caso sobre el que recae el procedimiento resulta idéntico al presente y el Tribunal concluye que esta norma, el artículo 84.Uno.2º.e) LIVA, no resulta de aplicación.

- Considera que la Agencia Tributaria se ha limitado a citar el artículo y una consulta de la Dirección General de Tributos anterior a la resolución del TEAC alegada, limitándose a argumentar que no les resulta vinculante la citada resolución del TEAC, sin dar un solo argumento que la refutase.

- Finalmente, se aporta copia del certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido por la Agencia Tributaria a **TW S.L.**, como manera de probar que la vendedora ha hecho frente a sus obligaciones tributarias y no ha habido perjuicio económico alguno contra la Administración, sino al revés pues, en este supuesto, ha habido un enriquecimiento injusto de la Agencia Tributaria, ya que ha recibido el ingreso de las cuotas repercutidas por la parte vendedora y no está permitiendo al comprador la deducción de las cuotas.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Determinar si resultan ajustados a derecho los acuerdos impugnados.

Cuarto.

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) LIVA, debiendo determinar si el reclamante (adquirente del inmueble) se considera sujeto pasivo del impuesto por la regla de inversión prevista en el mismo.

A estos efectos, y como ya señaló este Tribunal en su resolución de fecha 22 de enero de 2015, RG 5195/2013:

"En el artículo 84 de la Ley el 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 como 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."

Quinto.

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 concorra el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en este tercer guión de la letra e) del artículo 84.Uno.2º de la LIVA, hemos de partir de los datos que constan en la escritura de compraventa de 7 de junio de 2016. Conforme a la misma la operación que refleja es la siguiente:

De acuerdo con la estipulación SEGUNDA, en la que se establece el objeto del contrato:

"2.1 El Vendedor vende al Comprador y el Comprador compra al Vendedor, la plena propiedad de las Fincas por el Precio y las condiciones establecidas en esta Escritura, con cuantos demás derechos les sean inherentes, libres de cualesquiera Cargas y Gravámenes, libres de cualesquiera multas o sanciones administrativas o de cualquier otra índole, libres de afecciones y residuos o contaminación de cualquier tipo, sin ningún tipo restos arqueológicos, libres de cualesquiera arrendatarios, ocupantes o precaristas y al corriente en el pago de todo tipo de tributos. Contribuciones, gastos y arbitrios locales, autonómicos y/o estatales, inclusive gastos de urbanización, en los términos y condiciones de esta Escritura.

2.2 Hacen constar expresamente las Partes que las cargas y gravámenes que se indican en cada finca en la parte Expositiva de esta Escritura (hipotecas y/o embargos) y que constan en las notas simples protocolizadas en la presente Escritura, han sido canceladas previamente ante mí y/o se ha procedido a efectuar la correspondiente retención del precio de compraventa al efecto de su cancelación posterior por el Comprador".

La TERCERA de las estipulaciones se refiere al precio de la compraventa, 2.430.00,00 euros más IVA, y la CUARTA a la forma de pago de la compraventa, especificándose que el precio se satisface de la siguiente forma:

- 120.750 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria constituida sobre la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ..., y que de acuerdo con la escritura *"ha sido cancelada ante mí en protocolo anterior"*.

- 120.750 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria constituida sobre la finca registral ... del Registro de la Propiedad de ..., y que de acuerdo con la escritura *"ha sido cancelada ante mí en protocolo anterior"*.

- 85.000 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria constituida sobre las fincas registrales ... y ... del Registro de la Propiedad de ..., y que de acuerdo con la escritura *"ha sido cancelada ante mí en protocolo anterior"*.

- 810.000 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria constituida sobre las 19 primeras fincas enumeradas en el expositivo de la escritura, y que de acuerdo con la propia escritura *"ha sido cancelada ante mí en protocolo anterior"*.

- 145.000 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario al efecto de cancelación económica de la anotación preventiva de embargo decretada e inscrita sobre las fincas registrales ... y ... del Registro de la Propiedad de

- 339.600 euros retiene el Comprador para el abono de la Carta de pago de la Agencia Tributaria al efecto de cancelación económica de la anotación preventiva de embargo decretada e inscrita sobre las fincas registrales ... y ... del Registro de la Propiedad de

- 9.338,05 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario para el abono de la Carta de pago del Ayuntamiento de ... al efecto del abono de los importes debido por el Vendedor a dicho Ayuntamiento en concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondiente a las Fincas por el ejercicio 2014.

- 10.304,99 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario para el abono de la Carta de pago de la Tesorería General de la Seguridad Social, al efecto de abonar la deuda en vía de apremio del Vendedor.

- 9.881,36 euros satisface el Comprador mediante cheque bancario en concepto de sueldos y salarios debidos por el Vendedor.

- 10.000 euros retiene el Comprador para el abono de cuantas multas y/o sanciones puedan imponerse al Vendedor y/o subsidiariamente al Comprador, por responsabilidades derivadas de actuaciones del Vendedor previas a la fecha de la firma de la escritura.

- 10.000 euros retiene el Comprador para el abono de los honorarios y registrales correspondientes a la compraventa y las cancelaciones de las Cargas y Gravámenes de las Fincas.

- 145.000 euros retiene el Comprador para liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en nombre del Vendedor según lo acordado.

- 10.000 euros retiene el Comprador para el abono de cualesquiera tributos, precios públicos o gravámenes liquidados o recaudados o que pudieran ser recaudados o liquidados con respecto a las Fincas y a la Promoción ... de ... y que se encuentren pendientes de abono por el Vendedor en el día de otorgamiento de la escritura.

- Varios cheques bancarios emitidos a nombre del Vendedor por los siguientes importes: 52.000 euros, 100.100 euros, 47.000 euros, 12.720 euros, 6.360 euros, 4.293 euros, 43.560 euros, 11.242,60 euros, 24.250 euros, 24.250 euros, 160.000 euros, 33.600 euros retenidos por el Comprador y depositados ante notario, como garantía de (i) la inscripción en el Registro de la Propiedad de ... de la presente compraventa, (ii) la cancelación registral de todas las cargas y gravámenes de todas las fincas que constan en las notas simples protocolizadas en esta escritura (hipotecas y/o embargos) y no existen inscritas otras cargas distintas a las reseñadas en dichas notas, (iii) la debida recepción de la Etapa I de las obras de urbanización de la... ... por parte del Ayuntamiento de ... y (iv) de que las fincas se hallen libres de ocupantes y se haya retirado la maquinaria móvil propiedad de un tercero que ocupa las fincas en el día de hoy.

- Cheque bancario emitido a nombre del vendedor por importe de 510.300 euros correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, cabe resaltar que en la cláusula 5.1.1.f) de la escritura se recoge que *"El Vendedor manifiesta y garantiza que los pagos que se efectúan en virtud de la presente Escritura a terceros por cuenta del Vendedor se realizan para la cancelación de cargas de las Fincas"*.

Finalmente mencionar que, conforme a la cláusula 5.1.6. de la escritura, *"A fecha de la formalización de la Escritura Pública de compraventa, las Fincas están libres de toda Carga y Gravamen."*

Sexto.

La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid considera que es de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º, letra e), de la LIVA, al estimar que existe una entrega de bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente; al considerar que la entidad reclamante adquiere las fincas, que constituyen 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 transmite 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. 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 de los bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por el adquirente. Sin embargo, a la vista del clausulado de la escritura de compraventa analizada en el punto anterior, no consideramos que exista una entrega de los inmuebles subrogándose el adquirente en la posición deudora de la relación obligacional.

De hecho, de las cláusulas recogidas en la escritura pública de compraventa, no puede concluirse que el adquirente de los bienes inmuebles asuma esta obligación, dado que adquiere las fincas objeto de compraventa libres de cargas, correspondiendo al transmitente la eliminación de cuantas pesen sobre los bienes inmuebles; limitándose a que parte del pago de la operación se efectúe mediante la extensión de cheques nominativos en pago del importe garantizado mediante la garantía hipotecaria cancelada ante el mismo notario en el protocolo anterior.

A lo anteriormente expuesto 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 o de varios bienes inmuebles, que constituyen la garantía de 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 LIVA 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 Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid, de la Delegación Especial de Madrid, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2016, períodos 2T a 4T, correspondiente a **XZ, S.L. UNIPERSONAL**, lo que implica asimismo la anulación de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2017, 2018 y 2019 objeto de la presente resolución, reconociéndose las cuotas a compensar que solicita la reclamante derivadas de la operación de compraventa analizada en la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas