

Resolución: R 157/2022

Expediente: 3/2017

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 22 de noviembre de 2022.

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por Dña. Violeta Ruiz Almendral, Presidenta, y Dña. Sofía Arana Landín y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia (en lo sucesivo, DFB) frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en lo sucesivo, AEAT), cuyo objeto es determinar la competencia de exacción de la adquisición en 2015 de un solar por MLESLU, así como la competencia para regularizar unilateralmente sin dar participación a la otra Administración, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2017.

I. ANTECEDENTES

1.- AAPSA, es una obligada tributaria de competencia inspectora de la DFB, que forma parte de un grupo a efectos del IVA, cuya dominante es AGISL.

MLESLU es una obligada domiciliada en Barcelona, que tributa en exclusiva al Estado y es por tanto de competencia inspectora de la AEAT.

2.- El 30 de diciembre de 2015 AAPSA vendió a MLESLU un solar sito en Barcelona por 2.700.000 euros, repercutiendo una cuota de IVA de 567.000 euros, que ingresó a la DFB.

Por su parte, MLESLU se dedujo el IVA soportado en la autoliquidación presentada a la AEAT correspondiente al mes de diciembre de 2015.

3.- El 7 de abril de 2016 la AEAT inició un procedimiento de comprobación de gestión tributaria, que culminó con liquidación provisional de 13 de junio de 2016 incrementando el IVA devengado en 567.000 euros al entender que MLESLU debía haberse autorepercutido el Impuesto.

4.- El 20 de junio de 2016 MLESLU optó por solicitar directamente la devolución de las cuotas de IVA que le habían sido indebidamente repercutidas, lo cual se realizó al amparo de una factura rectificativa de AGISL y de una certificación por la que acredita que la cuota fue ingresada a la DFB y que no va a solicitar directamente la devolución.

5.- La AEAT le comunicó a MLESLU que la devolución de ingresos indebidos la debía instar el transmitente a la DFB.

6.- MLESLU interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, al entender que tenía derecho a obtener el IVA indebidamente satisfecho a la transmitente.

7.- El 7 de noviembre de 2016 AGISL presentó a la DFB la rectificación de la autoliquidación de IVA y solicitó la devolución de ingresos indebidos.

8.- A raíz de ello, la DFB tuvo conocimiento de la regularización practicada por la AEAT en relación con el IVA 12/2015, notificando el 23 de diciembre de 2016

requerimiento de inhibición por entender que la AEAT debía haber dado participación a la DFB.

9.- La AEAT rechazó el requerimiento de inhibición y la DFB planteó el conflicto que se tramita bajo el número 3/2017.

10.- El TEAR resolvió el 20 de diciembre de 2019 señalando que, si se regulariza la operación incrementando el IVA devengado y soportado, pero negando la deducción del IVA soportado inicialmente declarado por la obligada, se pierde la neutralidad del IVA. Por ello, según la jurisprudencia sobre regularización íntegra, en el mismo momento debió comprobarse el derecho a la devolución del IVA indebidamente satisfecho por la obligada.

En ejecución de la resolución del TEAR, la AEAT estimó el derecho a la devolución de ingresos indebidos de MLESLU, reembolsándole 567.000 euros más los intereses de demora correspondientes.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Competencia de la Junta Arbitral

El art. 66.Uno del Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, señala que son funciones de la Junta Arbitral:

a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de

tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

La Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, recaída en el conflicto 16/2009, ya señalaba que la controversia acerca del deber de colaborar en la regularización de operaciones vinculadas tiene cabida en los términos *suficientemente amplios* del art. 66.Uno.b) del Concierto Económico.

Adicionalmente, la Junta Arbitral es competente para determinar la competencia de exacción de la operación de transmisión del solar de AAPSA a MLESLU.

2.- Objeto del conflicto

2.1.- La DFB ha presentado el conflicto basando la controversia en la incompetencia de la AEAT para calificar unilateralmente la operación, al ser la contraparte una obligada de competencia inspectora foral.

La DFB basa su postura en la Resolución 8/2012 de la Junta Arbitral, recaída en el conflicto 16/2009, que establece la obligación de dar parte en el procedimiento a la otra Administración, en base a los principios de coordinación y colaboración establecidos en los arts. 2 y 4 del Concierto Económico.

Esta Junta Arbitral ha tenido ocasión en la Resolución 27/2022 de puntualizar que la Resolución 8/2012 estableció un deber de colaboración en el concreto caso de regularización de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades cuando, por la bilateralidad del ajuste, se afecte a una obligada de competencia inspectora de otra Administración.

Por otra parte, también se aclaró que la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, que modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, introdujo *ex novo* el deber de colaboración en operaciones de calificación de IVA, no aplicable retroactivamente, aunque se consideró que por *calificación* no solo debe entenderse la operación de subsumir una operación en un concepto jurídico-tributario (por ejemplo, delimitar si una operación es una donación o compraventa), sino que exige un esfuerzo más profundo para ahondar en la incardinación de la operación en la norma concreta que la regula.

A pesar de que la competencia de la Junta Arbitral en las materias del art. 66.Uno del Concierto Económico es exclusiva y excluyente, y por tanto, podría haber sido oportuna la paralización del procedimiento económico-administrativo, la acomodación de la liquidación provisional a los términos de la Resolución del TEAR, en particular a la jurisprudencia sobre regularización íntegra, satisfaciendo a la obligada la devolución de ingresos indebidos, determina que pueda considerarse eliminado el riesgo de sobreimposición.

En este sentido, hay que recordar que el espíritu del deber de colaboración fijado por la Resolución 8/2012 era evitar la sobreimposición en el conjunto de entidades del perímetro de vinculación.

Por todo lo anterior, puede considerarse que el conflicto, considerado en torno al deber de colaboración establecido en la Resolución 8/2012 o regulado en la Ley 10/2017, ha perdido sobrevenidamente su objeto.

2.2.- La DFB también mostró su disconformidad con la inversión del sujeto pasivo establecida por la liquidación provisional de la AEAT, de la cual depende que el IVA repercutido debiera ser ingresado a la DFB o a la AEAT (por autorepercusión), por lo que puede considerarse subsistente el conflicto en cuanto a la competencia de exacción de la operación de transmisión del solar por AGISL a MLESLU.

3.- Postura de la DFB

La DFB entiende que el supuesto de inversión previsto en el art. 84.Uno.2º.e) de la LIVA tiene su habilitación en el art. 199.1.e) de la Directiva 2006/112/CE para *la entrega de bienes entregados como garantía por un sujeto pasivo a otro en ejecución de dicha garantía.*

El apartado segundo de la Directiva señala 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 categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes puedan aplicarse estas medidas.*

De acuerdo con ello, la DFB entiende que el legislador nacional podría limitar pero no ampliar los supuestos de inversión del sujeto pasivo a otros casos distintos de la *ejecución de garantías.*

Además, al tratarse de una excepción a la regla general, debe ser objeto de interpretación restrictiva.

En este sentido, la DFB entiende que el caso que nos ocupa no tiene incardinación en el texto de la Directiva por las siguientes razones:

- no se realiza en ejecución de la hipoteca, pues MLESLU no era el acreedor hipotecario,
- no se produce la entrega a cambio de la extinción total o parcial de la deuda (dación en pago),
- MLESLU no asume ninguna obligación de cancelación de deuda, ni total ni parcial. Es el transmitente, AAPSA, el que asume la cancelación de la deuda con el precio pagado por la compradora.

La Resolución del TEAC de 22 de enero de 2015, Recurso 5195/2013, concluye que no se engloban en los supuestos de inversión del sujeto pasivo del art 84.Uno.2º, letra e), tercer guion, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), las entregas de bienes inmuebles por su propietario que constituyen la garantía de un préstamo, a otro empresario a cambio de un precio que se destina a cancelar (total o parcialmente) dicho préstamo hipotecario.

Para el TEAC en el precepto analizado se engloban las siguientes entregas:

- 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).

El supuesto estudiado por el TEAC es una entrega sujeta a IVA que no implica una ejecución de garantía del inmueble, no se produce una dación en pago del inmueble, ni la compradora se subroga en el préstamo, ni se compromete a extinguir la deuda.

El caso de AAPSA y MLESLU es idéntico al analizado por el TEAC. El pago convenido en la escritura de compraventa se realiza con la emisión de un cheque a favor de la persona que AAPSA designa, cancelándose con ese pago el préstamo hipotecario, pero por cuenta de la vendedora y no de la compradora. La entrega del bien no es causa de la cancelación de la garantía. La cancelación se realiza en el mismo acto, con lo que se acredita que el inmueble no queda afecto en garantía de cumplimiento de ninguna obligación principal.

El TEAC entiende que 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 la adquirente, debe tener, como premisa o elemento básico la ejecución de la garantía, es decir, la entrega debe ser efectuada en ejecución de una garantía, requisito que no concurre en la transmisión entre AAPSA y MLESLU.

4.- Postura de la AEAT

En opinión de la AEAT el mecanismo de la inversión resulta aplicable cuando se cumplen los siguientes requisitos:

a) Un requisito subjetivo: El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.

b) Requisitos objetivos:

1 - Las operaciones deben tener la naturaleza jurídica de entregas y tener por objeto un bien inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal.

2 - Deben tratarse de entregas de bienes inmuebles a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por la adquirente.

No es necesario que se incurra en incumplimiento de la obligación principal garantizada, sino que basta que la transmisión tenga por objeto evitar la ejecución de la garantía ante las dificultades financieras por las que atraviesa el deudor.

Es en este último supuesto en el que se circunscribe la regularización, pues el precio de la operación de entrega de inmueble gravado con una hipoteca inmobiliaria constituida a favor de la SAREB se satisface mediante un cheque bancario a la misma, para destinarlo a la cancelación del préstamo.

El art. 84.Uno.2º.e) de la LIVA establece la inversión del sujeto pasivo en las entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de la ejecución de una garantía constituida sobre los mismos, 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 la adquirente.

La aplicación de la inversión del sujeto pasivo en los casos de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de la ejecución de una garantía constituida sobre los mismos requiere: que la destinataria actúe como empresaria o profesional, que se trate de la entrega de un inmueble afectado en garantía del cumplimiento de una obligación principal, que la operación no constituya una entrega de las recogidas en los otros supuestos contemplados en la LIVA art.84.Uno.2º.e (Consulta Vinculante de la DGT de 24 de 7 de 2013) y que las entregas sean realizadas como consecuencia de la ejecución de la garantía constituida sobre los inmuebles transmitidos, permitiéndose también que se produzca en los casos de transmisión 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 la adquirente (Consulta Vinculante de la DGT de 21 de enero de 2015).

La AEAT señala que la Resolución del TEAC 5195/2013, de 22 de enero de 2015, no constituye doctrina reiterada según la dicción del artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por ello, no es vinculante para la AEAT, que basa su regularización en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, particularmente en la nº 1415-13 y la V1416-13.

La AEAT entiende que la Resolución del TEAC no es aplicable a la operación realizada entre AAPSA y MLESLU, porque en el supuesto que resuelve, la compradora adquiere el bien libre de cargas, por lo que no se trata de una entrega de bien inmueble a cambio de la obligación de extinguir la deuda garantizada por la adquirente.

Esto no ocurre en el supuesto a que se contrae el presente conflicto, puesto que en la escritura de compraventa se contempla que la finca está gravada con una hipoteca, por lo que, el terreno *se transmite a cambio de la extinción total o*

parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente, siendo aplicable a la operación la inversión del sujeto pasivo, y por ello, la repercusión de IVA por AGISL y el ingreso en la DFB resultan improcedentes.

5.- Postura de la Junta Arbitral

5.1.- Análisis del contrato suscrito entre AAPSA y MLESLU

El préstamo en virtud del cual se constituyó la hipoteca era de 7.200.000 euros de capital y fue concedido por CAVCA.

En el año 2009 se novó el préstamo en el sentido de fijar la amortización el 8 de septiembre de 2014 en una sola cuota.

En el año 2012 una nueva novación retrasó la fecha de amortización al 31 de diciembre de 2016.

Con motivo de la segregación de la finca original, dando como resultado la finca que AAPSA transmite a MLESLU y otras, se realizó una distribución de la responsabilidad hipotecaria.

Resultando que la fecha prevista de amortización del préstamo es posterior a la fecha de transmisión de AAPSA a MLESLU y de cancelación del préstamo, no existen indicios racionales para considerar que existe ninguna ejecución de la garantía, ni siquiera implícita o subyacente.

Y, por otra parte, como sostiene la DFB, el pago y la consiguiente cancelación de la deuda, convenidos en la escritura de compraventa, se realizan con la

emisión por la compradora, en dicho acto, y como parte del pago del precio de compra, de un cheque a favor de la acreedora que AGISL designa.

Y con ese pago se cancela el préstamo hipotecario, pero por cuenta de la vendedora y no de la compradora. La cancelación de la garantía se realiza en el mismo acto de la compraventa, con lo que se acredita que el inmueble que se entrega no queda afecto en garantía de cumplimiento de ninguna obligación principal.

5.2.- Resolución del TEAC 5195/2013, de 22 de enero de 2013

La Resolución del TEAC concluye que:

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 guion 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.

Así pues, para que se dé el supuesto de inversión de sujeto pasivo del IVA, el TEAC considera necesario, además de todas las cuestiones ya señaladas en el apartado anterior, que:

a.- La adquirente se subroga en la posición deudora de la relación obligacional, lo cual no se considera cumplido con la simple cancelación del préstamo en garantía del cual se constituyó hipoteca sobre el inmueble en el mismo acto de la compraventa, con una parte del precio de la misma, que se paga mediante la extensión por la compradora de un cheque a favor de la acreedora, porque esto constituye una cancelación de la garantía por cuenta de la vendedora y no de la compradora.

b-. Exista una ejecución de la garantía.

De acuerdo con todo ello, esta Junta Arbitral, haciendo suya la tesis del TEAC, entiende que, procede interpretar el art. 84 LIVA en el sentido señalado por aquélla y, en el presente caso, no habiendo una ejecución de la garantía, ni una entrega del inmueble a cambio de la obligación por el adquirente de extinguir la deuda garantizada, no resulta aplicable la inversión del sujeto pasivo.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

1º.- Declarar que no procede la inversión del sujeto pasivo, por lo que la competencia para exaccionar el IVA repercutido en la transmisión de AAPSA a MLESLU corresponde a la DFB.

2º.- Notificar el presente Acuerdo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la Diputación Foral de Bizkaia y a MLESLU.