

La inversión del sujeto pasivo en el supuesto de entrega de inmuebles como consecuencia de un proceso concursal. Cuestión Prejudicial planteada al TJUE por un Juzgado Mercantil español¹

Carmen Ruiz Hidalgo

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Ciencias Jurídicas y del Trabajo. Universidad de Vigo
Miembro de AEDAF

Resumen

En los últimos tiempos, los procesos concursales son cada vez más numerosos. La aplicación de la norma mercantil ha influido en la posición de la Hacienda Pública como acreedora, lo que ha influido en la protección del crédito tributario y, por ende, en la recaudación. Esta ha sido una de las razones por las que el legislador ha modificado la LIVA, de manera parcial, para no perder la prioridad en el cobro del crédito tributario a costa de otros acreedores. Un ejemplo es la inversión del sujeto pasivo en el caso de la transmisión de inmuebles en los procesos concursales. Esta modificación ha sido posible porque la Directiva del IVA contemplaba la inversión del sujeto pasivo pero, circunscrita a los procesos obligatorios de liquidación. Un juzgado español ha planteado una cuestión prejudicial sobre la trasposición de la Directiva a la norma española.

Abstract

In recent times, the insolvency proceedings are increasingly numerous. The application of the commercial rule has influenced the position of the public finances as a creditor, which has influenced in the protection of the tax credit and, therefore, in raising. This has been one of the reasons for which the legislator amended the LIVA, partially to avoid losing the priority in the collection of the tax credit at the expense of other creditors. An example is the reversal of the taxable person in the case of transmission of real estate in the insolvency proceedings. This change has been possible because the VAT directive provided for the investment from the subject passive but limited to compulsory winding-up processes. A Spanish Court has raised a question about the transposition of the directive into the Spanish standard.

Palabras Clave

Proceso concursal, Impuesto sobre el Valor Añadido, transmisiones de inmuebles, sujeto pasivo, trasposición de normas comunitarias.

1 Dra. Carmen Ruiz Hidalgo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo.

Keywords

Bankruptcy, tax on value added real estate transmissions, subject passive, transposition of Community rules.

1. Introducción

Los múltiples procesos concursales que se han aprobado en los últimos años, y lamentablemente continúan, han puesto de manifiesto, entre otras cuestiones, las fricciones que existen entre las dos normas que se aplican en el ámbito del crédito tributario: la Ley Concursal y la Ley General Tributaria. Las diferencias entre ambas normas son evidentes, a modo de ejemplo, el fin distinto que persiguen. Mientras que la normativa mercantil procura el mantenimiento de aquellas empresas en crisis que pueden continuar en el mercado y, si no fuera posible, la liquidación de la empresa para satisfacer a los acreedores, la norma tributaria se dirige, entre otras, a la protección del crédito tributario, en aras del interés público, frente a otros acreedores. En este sentido, la Administración Tributaria ha venido defendiendo una posición como acreedora concursal que ha resultado disconforme con los criterios que han mantenido las Administraciones Concursales, con aquiescencia de la jurisprudencia, en lo relacionado con la formación de la masa pasiva del concurso y la clasificación de los créditos. Lo cierto es que la jurisprudencia no ha refrendado la posición de la Administración tributaria, muy al contrario el Tribunal Supremo ha mantenido el criterio mayoritario de los juzgados mercantiles y audiencias provinciales sobre la subordinación de la LGT a la normativa mercantil².

En concreto, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido -en adelante, IVA-, el Tribunal Supremo ha fijado como doctrina que los créditos tributarios del IVA, por hechos imponible anteriores a la declaración del concurso, constituyen créditos concursales y no créditos contra la masa, con independencia de que en el momento de la conclusión del plazo para su liquidación ya se hubiese procedido a la declaración del concurso por un auto judicial. Otra cuestión controvertida en el IVA, ha sido la modificación de la base imponible por la declaración de concurso del deudor, en lo referido al procedimiento y plazos para proceder a la rectificación de las facturas por parte de los acreedores del concursado.

Pues bien, todavía algunas cuestiones tributarias y concursales siguen sin resolver en derecho español, sobre todo por la trasposición de la Directiva 2006/112/CE, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, a efectos de este trabajo, me remito a la última modificación del IVA, llevada a cabo por la Ley 38/2011, de 10 de octubre que reforma la Ley Concursal 22/2003, que introduce en el artículo 84.1.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, una nueva letra “e)”, donde se establece la inversión del sujeto pasivo “cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia del **proceso concursal**”. Asimismo, la norma mercantil también modifica la Disposición Adicional Sexta de la LIVA, dónde se regulan los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, excluyendo de manera expresa los supuestos regulados en la letra e) del artículo 84.1.2º de la LIVA.

2 Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398). Otras sentencias como las de 22 de junio y 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5105) y (RJ 2009/5482), respectivamente y con mayor claridad aún la más reciente Sentencia de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).

Efectivamente, la Ley 38/2011, que reforma el procedimiento concursal, traspone a la LIVA, el artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, que regula la potestad de los Estados Miembros para disponer como sujetos pasivos del IVA, a los destinatarios de “la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un **procedimiento obligatorio de liquidación**”. Esto significa que no todos los EEMM tienen que trasponer este precepto de inversión del sujeto pasivo, sino que se establece como una facultad de los mismos.

De una primera lectura de los dos preceptos, derecho interno y comunitario respectivamente, no parece que haya discordancias en la trasposición de la norma comunitaria al Derecho nacional. Sin embargo, a mi juicio, el artículo 84.1.e) de la LIVA resulta matizable respecto de la regulación establecida en el artículo 199.1.g) de la Directiva, tal y como se ha planteado en una Petición de Decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea -en adelante TJUE-, sobre la interpretación del “procedimiento obligatorio de liquidación”, que pasamos a relatar.

2. Análisis de la Cuestión Prejudicial C-125/12

El 8 de marzo de 2012 el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada planteó al TJUE la interpretación del procedimiento obligatorio de liquidación, tal y como aparece en la Directiva, frente a la norma española que se refiere como tal al concurso de acreedores.

La normativa nacional prevé como soluciones del concurso tanto el convenio, como la liquidación, para cuya respectiva tramitación se articulan en fases específicas y distintas en el mismo procedimiento. Si bien el convenio es la solución normal el concurso³, la Ley Concursal concede al deudor la facultad de optar por una solución liquidatoria del concurso, que efectivamente, suele ser como acaban la mayoría de las veces los procedimientos concursales. A mayor abundamiento, la norma mercantil también le impone al deudor el deber de solicitar la liquidación cuando durante la vigencia de un convenio sea imposible cumplir con los pagos comprometidos y las obligaciones contraídas con posterioridad a la aprobación del convenio.

Tanto si la apertura es de oficio o a solicitud del acreedor, la liquidación resulta siempre una solución subsidiaria, aunque en los últimos tiempos tiene una presencia mayor, que opera cuando no se alcanza o se frustra la de convenio. Consecuentemente, los efectos de la liquidación son más severos, ya que las facultades patrimoniales del concursado quedan en suspenso, y por lo tanto, sustituido por la Administración Concursal. Para evitar perjuicios y que la solución de insolvencia no se retrase en el tiempo⁴, se regula la anticipación de la liquidación con una apertura distinta a la liquidación ordinaria, permitiendo tramitar de manera más rápida aquellos concursos en los que el deudor solicita la citada liquidación.

3 Tal y como se recoge en la Exposición de Motivos VI de la Ley 22/2003, la terminación a través del Convenio se fomenta con una serie de medidas orientadas a alcanzar la satisfacción de los acreedores a través de un acuerdo contenido en un negocio jurídico en el que la autonomía de la voluntad de las partes goza de una gran amplitud. Con ello, se pretende la finalidad de conservación de la actividad económica o empresarial del concursado a través de un Plan de Viabilidad.

4 Efectivamente, si la solución de la insolvencia se retrasa en el tiempo, se perjudica al concursado y a los acreedores al minorar el valor de los bienes de cuya realización depende su cobro, elimina posibilidades de garantizar la viabilidad y aumenta los costes. Vid. Exposición de Motivos de la Ley 38/2011, de 10 de octubre.

Esto significa que el procedimiento concursal no tiene porqué implicar siempre la liquidación de la empresa o actividad económica, sólo en los supuestos en los que, o bien, se haya solicitado la liquidación desde un primer momento ante la imposibilidad de conservar la unidad productiva o la empresa, o bien, durante la vigencia del convenio sea imposible el cumplimiento de los pagos y obligaciones comprometidas en éste.

Atendiendo a esta distinción y a la dicción del artículo 199.1.g) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al IVA, el Juzgado Mercantil plantea las siguientes cuestiones prejudiciales, para determinar si la norma española ha extendido el supuesto de hecho de la Directiva a supuestos que no está contemplando:

1. Si el “procedimiento obligatorio de liquidación” se refiere a la propia naturaleza del procedimiento, o bien a la fase liquidatoria propia del procedimiento concursal. Es decir, si esta inversión del sujeto pasivo del IVA se aplica sólo cuando la enajenación de los inmuebles se produce como consecuencia de la liquidación global del patrimonio, o más bien, comprende cualquier transmisión que se realice a lo largo del proceso concursal.
2. Si el “procedimiento obligatorio de liquidación” alude sólo a las ejecuciones procesales obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial, o bien, se relaciona con un proceso judicial de insolvencia donde se produce una venta voluntaria de alguno/s bienes por razones de oportunidad.
3. Si en el caso de que “el procedimiento obligatorio de liquidación” se atuviese estrictamente a las ejecuciones obligatorias destinadas a liquidar los bienes del deudor judicial, ¿cabría excluir este supuesto de inversión de sujeto pasivo del IVA en el caso de que se transmita un inmueble por un deudor declarado en concurso, por razones de oportunidad y de interés del concurso, al margen de todo proceso de liquidación global de sus bienes?

Las cuestiones prejudiciales planteadas tienen gran calado porque, tal y como está redactada la norma española, la Hacienda Pública se garantiza el ingreso directo del IVA de estas operaciones y además, de una manera inmediata por parte del adquirente, aunque las transmisiones de los inmuebles se produzcan incluso en el caso de convenio entre el deudor y los acreedores del concurso, sin haberse iniciado la fase de liquidación. A mi juicio, la redacción del artículo 84.1.2º.e) de la LIVA persigue que el crédito tributario, por estas operaciones, no se considere como crédito contra la masa y gane prioridad en el cobro del mismo frente a otros acreedores con independencia de la norma concursal.

3. La inversión del sujeto pasivo en la transmisión de inmuebles en un proceso concursal

Para que opere este supuesto de inversión del sujeto pasivo, deben concurrir dos condiciones:

- a. Que sean operaciones realizadas por empresarios o profesionales en un proceso concursal. Por lo tanto, aunque resulte obvio, es necesario que el Juez Mercantil haya declarado abierto el concurso a través del Auto correspondiente.

- b. Sólo se trata de entregas de bienes inmuebles, excluyendo otras entregas de bienes, así como prestaciones de servicios.
- c. Los bienes inmuebles de los que se trate, tienen que radicar en el territorio de aplicación del Impuesto. Ello supone que en el caso de que los inmuebles no radiquen en territorio español, el lugar de realización del hecho imponible será el Estado donde estén sitos, sin que resulte aplicable la normativa española.

El artículo 84.1.e) de la LIVA resulta matizable respecto de la regulación establecida en el artículo 199.1.g) de la Directiva, tal y como se ha planteado en una Petición de Decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea -en adelante TJUE-, sobre la interpretación del “procedimiento obligatorio de liquidación”.

3.1. La sujeción al IVA de las entregas de bienes en el curso de un proceso concursal

Mientras no se pronuncie el TJUE, la norma nacional resulta meridianamente clara. La entrega de bienes a un empresario o profesional, que se produzca en cualquier estadio o fase del proceso concursal, aunque no implique la liquidación de los bienes del concursado, y se pueda calificar como primera entrega o segunda -siempre que se renuncie a la exención-, provoca la inversión del sujeto pasivo. El artículo 84.Uno.2º.e) prevé que serán sujetos pasivos del IVA, los empresarios o profesionales destinatarios de las entregas de bienes inmuebles que se lleven a cabo en un proceso concursal.

La inversión del sujeto pasivo no opera cuando los destinatarios de la entrega de bienes inmuebles no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA, según se establece en el artículo 84.Uno.1º de la LIVA. En este caso, para que dicha transmisión esté sujeta al IVA depende de si la entrega del bien inmueble se considera como primera. En caso contrario, tal y como se recoge en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA, la entrega estaría exenta del IVA, pero sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Asimismo, esta inversión del sujeto pasivo tampoco se produce si la entrega de bienes inmuebles se califica como segunda y el destinatario, siempre que sea empresario profesional, no cumple los requisitos para renunciar a la exención del IVA, tal y como veremos más adelante.

En cualquier caso, en la medida en que el deudor concursado sigue realizando su actividad económica en cualquier fase del concurso, todas las operaciones económicas están sujetas al IVA, e incluso, cuando se produzcan transmisiones del patrimonio para hacer frente al pago de los acreedores sea por razones de oportunidad, como cuando se haya iniciado el proceso de liquidación. Efectivamente, si el concurso se encuentra en la fase del Convenio, tal y como expusimos anteriormente, el empresario continúa con su actividad económica, aunque necesite la autorización de la administración concursal, por lo que cualquier entrega de bienes, como prestaciones de servicios que realice, se hayan sujetas al IVA. Y en el caso de las transmisiones de bienes se produzcan en la fase de liquidación del patrimonio también, aunque el administrador concursal es quien realiza las funciones liquidatorias del patrimonio del deudor concursal.

Esta segunda cuestión, sin embargo, no ha sido siempre pacífica en la jurisprudencia, ya que se planteó en los procesos de ejecución hipotecaria y subastas judiciales, dónde se puso en entredicho la sujeción al IVA al faltar la habitualidad propia de la actividad económica. Vaya por delante que para evitar estas controversias, el artículo 8.Uno.3º de la LIVA considera como entrega de bienes a efectos del IVA “las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa”. Efectivamente, los requisitos previstos en el artículo 4.Uno de la LIVA para delimitar el hecho imponible, como es la voluntariedad y habitualidad de estas operaciones, no existen como tales en cualquier procedimiento obligatorio de liquidación, pero a pesar de ello, el legislador considera que están sujetos al IVA, tal y como lo ha confirmado en la Disposición Adicional Sexta LIVA⁵.

La jurisprudencia también había resuelto la sujeción al IVA, con el argumento de que “en una transmisión de derechos reales, como la propiedad, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya que, sea la misma voluntaria o forzosa (caso de la subasta judicial), el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente dicha transmisión. 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”⁶.

3.2. La deducción del IVA

No se nos escapa que tanto el sujeto pasivo -transmitente de los inmuebles- en concurso, como el adquirente, van a proceder a realizar la declaración-liquidación trimestral del IVA soportado y el IVA deducible por la actividad económica realizada. Ahora bien, debo puntualizar que las deducciones de los IVA devengados y soportados se producen en el mismo territorio de aplicación del Impuesto, por lo que este supuesto no se puede asimilar a las reglas que existe para las adquisiciones comunitarias, en dónde existen dos hechos imposables.

El sujeto pasivo que se encuentra incurso en el procedimiento concursal procederá, en la declaración-liquidación correspondiente, a deducir el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del IVA devengado en el mismo período. Ahora bien, en el caso de que se haya producido en ese período la transmisión de un inmueble, sujeto y no exento de IVA, como se produce la inversión del sujeto pasivo, no se repercute la cuota y, por lo tanto no hay IVA devengado por esa operación para el transmitente.

Como el transmitente no repercute IVA al adquirente, será éste el que deba satisfacer el IVA a la Administración Tributaria, en una especie de auto-repercusión e ingreso. Efectivamente, el adquirente podrá deducirse el IVA satisfecho, de las cuotas devengadas por la actividad económica que realiza en

5 Esta Disposición Adicional Sexta fue introducida por el artículo 5.10 de la Ley 14/2000 de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

6 Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Noviembre de 2000 (RJ 2001/957) y en el mismo sentido, entre otras STS de 29 de abril de 2010 (RJ 2010/4756), 23 de junio de 2010 (RJ 2010/8077), 2 de noviembre de 2010 (RJ 2010/5589).

el mismo período en el que se produce la transmisión del bien inmueble⁷. De primeras, si es un bien de inversión, se permite la deducción del IVA aplicable a esta operación exactamente igual que si fuera otra clase de bien o servicio⁸.

Ahora bien, esta regla general la tenemos que poner en consideración con el caso de los inmuebles, sin que existan diferencias tanto si el inmueble es un bien de inversión

o, como en el caso de empresas constructoras o inmobiliarias, como activo circulante. En ambos, se podrá deducir la cuota soportada en su totalidad siempre que el empresario o profesional que adquiere el bien inmueble se utiliza en la realización de operación gravada por el IVA, es decir, sujetas y no exentas⁹ y, a mayores, tenga una prorrata del 100% en el año anterior al de la transmisión, en el caso de que la transmisión del inmueble se considere como segunda entrega -y haya renunciado a la exención-, o lo deducirá en la parte proporcional que corresponda si el empresario aplica la regla de la prorrata, en este último caso siempre que se considere como primera entrega del bien inmueble -sujeta y no exenta del IVA-.

La finalidad de esta norma es la protección del crédito tributario, para evitar que el IVA repercutido en la transmisión de los bienes inmuebles se integre en el patrimonio del sujeto pasivo que se encuentra en concurso. Si no fuera así, y el régimen de liquidación resulta el mismo que en las adquisiciones intracomunitarias tanto para el transmitente, como el adquirente, se rompería la neutralidad del IVA, ya que en las adquisiciones intracomunitarias existen dos Impuestos de dos Estados distintos, mientras que en este caso, sólo hay un Estado territorio de aplicación del impuesto.

Asimismo, el artículo 97.Uno.4º en conjunción con el artículo 165 de la LIVA, en este supuesto ha eliminado la llamada “autofactura” como documento justificativo del derecho a deducción y se sustituye por la factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice la entrega del bien inmueble, sujeto pasivo del impuesto, siempre que la entrega esté consignada en la declaración-liquidación periódica del Impuesto¹⁰. Otra cuestión que, a mi juicio, genera dificultades en la facturación y, posterior liquidación del IVA, es el caso en el que se transmiten conjuntamente instalaciones que

La finalidad de esta norma es la protección del crédito tributario, para evitar que el IVA repercutido en la transmisión de los bienes inmuebles se integre en el patrimonio del sujeto pasivo que se encuentra en concurso.

7 Cfr. artículo 92.Uno.3º de la LIVA.

8 Se permite la deducción del IVA soportado al adquirir el bien de inversión, pero otra cosa distinta es que la deducción se aplica de manera irreversible teniendo en cuenta sólo las circunstancias del año que se adquiere, cuando este tipo de bienes se van a utilizar durante varios ejercicios. De ahí que se prevea un régimen de regularización, según el cual si se alteran sustancialmente las circunstancias por las que se deduce el sujeto, habrá que modular con efectos “retroactivos” la deducción inicialmente practicada. El vendedor tiene un plazo de 9 años para proceder a la regularización.

9 Cfr. artículo 94.Uno de la LIVA.

10 En consonancia con lo anterior, se ha modificado el Reglamento del IVA y el reglamento de facturación, realizando el ajuste reglamentario de la obligación legal de expedir autofactura en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, con el doble objetivo de reducir en lo posible el cumplimiento de las cargas administrativas y, a la vez, asumir la jurisprudencia más reciente al respecto del TJUE.

incluyan bienes muebles e inmuebles, será necesario identificar cada tipo de bien para su facturación y posterior liquidación por dos sujetos pasivos diferentes, la empresa concursada por un lado y el adquirente del inmueble por otro lado.

4. La finalidad del artículo 84.Uno 2º. e) y la Disposición Adicional Sexta de la LIVA

El elenco de supuestos previstos en la Directiva tiene carácter tasado, desde el momento en que se configura como una excepción al supuesto normal del sujeto pasivo. A mayor abundamiento, este supuesto de inversión al sujeto pasivo se regula como una disposición que se deja en manos de los Estados Miembros la facultad de incorporarla a las legislaciones domésticas. Sin embargo, como venimos anunciando, la norma española no utiliza la misma expresión que la Directiva, lo que nos hace dudar de la trasposición correcta de ésta última.

La excepción a la regla general del sujeto pasivo en el IVA es el régimen de la inversión, en el que se establece como tal al destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. La finalidad de este régimen, bien a tenor de las reglas de localización de las operaciones que se llevan a cabo, o bien por el tipo de actividad económica que se realiza, es evitar o prevenir posibles supuestos de evasión o fraudes fiscales. De este modo, la Directiva en los artículos 199 y 199 bis, atendiendo a este criterio establece un elenco de supuestos, entre los que se contempla las transmisiones de inmuebles en procesos obligatorios de liquidación.

Sin embargo, a mi juicio, este supuesto, además de ser potestativo para los EEMM, no goza de la misma razón jurídica que en otros supuestos cuyo fin, sin lugar a dudas, es evitar o prevenir el fraude fiscal. Efectivamente, si la Directiva contemplase cualquier entrega de bienes por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación, como una manera de proteger el crédito tributario de posibles fraudes por parte del deudor judicial, tendría más lógica. Sin embargo, sólo se contempla la transmisión de inmuebles, lo que me lleva a suponer que es en la venta de inmuebles dónde se suele abarcar los supuestos más importantes en el ámbito cuantitativo de desinversiones para poder obtener recursos económicos, y por lo tanto, la Hacienda Pública quiere asegurarse el pago íntegro de estas cantidades, aunque no exista sombra de fraude.

Lo cierto es que como apunté en el apartado anterior, la dicción del artículo 84.Uno.2º.e) se refiere a todos los supuestos de entrega de bienes que transcurran en un proceso concursal, con independencia de que haya o no liquidación de la sociedad o actividad económica. En este sentido, la Directiva resulta muy clara al concretar que el procedimiento debe ser **obligatorio** y, por ende, **liquidatorio**. Por ello, la cuestión prejudicial planteada al TJUE por el Juzgado Mercantil parece bastante pertinente¹¹.

Pero es que, además, esto me lleva a plantear la pertinencia de esta norma, cuando la LIVA regula procedimientos muy concretos en los que concurren el carácter obligatorio y, por ende, liquidatorio que, sin embargo, no se regulan como una inversión del sujeto pasivo, al menos formalmente, aunque

11 El TJUE vela por la transposición escrupulosa de las Directivas, resolviendo las demandas de la Comisión o las cuestiones prejudiciales que los órganos jurisdiccionales de los EEMM plantea.

materialmente se consiga el mismo fin. En la Disposición Adicional Sexta¹², se recoge que cuando medie un procedimiento administrativo o judicial de ejecución forzosa, los adjudicatarios, que tengan la condición de empresarios o profesionales, están facultados **por cuenta y en nombre** del sujeto pasivo, respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para: 1.- Expedir la factura en que se documente la operación y se repercuta la cuota del impuesto y presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante; 2.- Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el art. 20.Dos de la LIVA. Se excluye de este supuesto las entregas de bienes inmuebles en las que se produce la inversión del sujeto pasivo, según lo establecido en el artículo 84.1.2º.e) de la LIVA.

Efectivamente, con la regulación que se contiene en esta DA 6º, y el desarrollo reglamentario correspondiente, DA 5º del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, el adjudicatario ocupa material y formalmente la posición del sujeto pasivo, en una suerte de inversión del sujeto pasivo de “hecho”, que no “de derecho”, desde el momento en que tiene que cumplir con la obligación material y formal del sujeto pasivo. Aunque, la LIVA recalca que el adjudicatario actúa en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, lo que parece claro es que no se regula como un supuesto de comisionista, y sí al menos materialmente, a mi juicio, de inversión del sujeto pasivo¹³. De esta suerte, la Hacienda Pública se protege ante posibles situaciones que pudieran en un momento determinado hacer peligrar el crédito tributario, a pesar de la tutela judicial que existe en el citado procedimiento obligatorio de liquidación. Es cierto que este supuesto facilita al juez u órgano administrativo el cumplimiento de una parte de las obligaciones tributarias que conlleva la actividad económica, aunque sea en proceso de disolución.

Por este motivo, no alcanzo a comprender el porqué de regular expresamente la “inversión del sujeto pasivo”, solo en el caso de la transmisión de los bienes inmuebles en un proceso concursal. Es cierto que en este caso, al contrario de lo que ocurre en los supuestos regulados en la DA 6º de la LIVA, al realizar la inversión del sujeto pasivo, el adquirente se convierte en deudor directo del impuesto, es decir, valga la redundancia, en sujeto pasivo y, por ende, la deuda tributaria ya no se configura como un crédito tributario contra la masa en los supuestos concursales. Efectivamente, con la inversión del sujeto pasivo, la Hacienda Pública percibe el impuesto de manera íntegra y sin esperar a la liquidación trimestral del IVA por parte del concursado. Ahora bien, a mi juicio, no se puede argumentar que antes de la aprobación de esta norma, el crédito tributario podría sufrir un riesgo para el pago del mismo, ya que se giraba **contra la masa del concurso** y, dependería de la situación de liquidez del concurso a la hora de pagarlo. Es cierto que con la redacción actual de la norma, la posible incertidumbre en el pago del IVA, se convierte en inexistente o, al menos, no más que la propia del tráfico económico normal de empresarios y profesionales.

VILLAR EZCURRA, señala que la inversión del sujeto pasivo en este caso “facilita al adquirente el ejercicio de la renuncia a la exención del IVA contemplada en el artículo 20.Dos de la Ley de IVA, que afecta a la mayor

12 Esta Disposición Adicional Sexta fue introducida en la LIVA por el artículo 5.10 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

13 Efectivamente, tal y como señala FERREIRO, “la técnica de la sustitución supone la creación por Ley de la obligación tributaria principal que tiene como sujeto pasivo al contribuyente que realiza el hecho imponible y, además, la creación por Ley de otra obligación que tiene como sujeto pasivo al sustituto. Esta «otra» obligación, a cargo del sustituto está conectada a la obligación del contribuyente por una relación de subsidiariedad: ambas «tienen el mismo acreedor y», total o parcialmente, «la misma prestación, pero el respectivo deudor es diferente en una y otra».” Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Instituciones de Derecho Financiero, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2010, pág. 276.

Con la inversión del sujeto pasivo, la Hacienda Pública percibe el impuesto de manera íntegra y sin esperar a la liquidación trimestral del IVA por parte del concursado.

Ahora bien, a mi juicio, no se puede argumentar que antes de la aprobación de esta norma, el crédito tributario podría sufrir un riesgo para el pago del mismo, ya que se giraba contra la masa del concurso y, dependería de la situación de liquidez del concurso a la hora de pagarlo.

parte de las transmisiones de inmuebles en los concursos, evitando con ello la aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que en muchos casos complica notablemente la posibilidad de proceder a la enajenación de los inmuebles con la rapidez deseable para el buen fin del concurso”¹⁴.

Pues bien, no estamos totalmente de acuerdo con esta afirmación. En primer lugar, porque el transmitente-concursado pretenderá, siempre que estemos en el plazo de regularización (9 años) de los inmuebles, que la operación se grave por IVA y no por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, con la finalidad de poder deducirse el IVA que repercute. Por otra parte, para poder renunciar a la exención en el IVA, aunque el sujeto pasivo es quién formalmente lo solicita, los requisitos previstos en la norma tiene que cumplirlos el

adquirente. En concreto, que sea empresario o profesional actuando en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Y en segundo lugar, que tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones¹⁵. Esto significa que si bien es cierto, que la inversión del sujeto pasivo facilita la renuncia a la exención, no es lo determinante. Como hemos visto, la renuncia depende del cumplimiento de los requisitos por parte del adquirente, que nada tienen que ver con el sujeto que solicita la citada renuncia.

A mayores, la Disposición Adicional 6ª de la LIVA también prevé que sea el adquirente el que pueda, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, solicitar la renuncia a la exención. En este caso, tiene más sentido que lo haga el adquirente que no el órgano judicial o administrativo pertinente cuya función primordial es ejecutar el patrimonio empresarial para satisfacer a los acreedores, y no estar pendiente de cuestiones tributarias concretas que además, ralentizarían el proceso judicial.

¿Se ha pretendido con esta modificación la equiparación de los procesos ejecutivos con los procesos concursales? Puede ser, pero no se puede perder de vista que en el caso del concurso, la administración concursal tiene una finalidad que no se reduce sólo a la liquidación, sino que de forma principal es la conservación de la totalidad o parte de la empresa y la satisfacción de los acreedores a través del Convenio. No podemos olvidar que es la Administración concursal la que califica los créditos como concursales o contra la masa y establece el orden del pago de los mismos, y además, la encargada de atender a las obligaciones contables y fiscales de la empresa que se encuentra en concurso, sea cual sea la fase en la que se halle.

14 Cfr. VILLAR EZCURRA, M.: “La reforma concursal y los créditos tributarios”, Quincena Fiscal, nº 4/2012, pág. 9

15 Cuando hablamos de la deducción total del IVA, nos referimos a que el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año que el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, es decir, una regla de la prorratea del 100%.

5. La transmisión del patrimonio empresarial cuando existen inmuebles

Tal y como he expuesto anteriormente, las entregas de bienes inmuebles en un procedimiento concursal están sujetas al IVA por la propia amplitud del hecho imponible, que no exige el carácter habitual de las operaciones gravadas. Ahora bien, resulta usual que en el proceso concursal, en la fase liquidatoria, se proceda a la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Pues bien, esta transmisión se considera como un supuesto de no sujeción, tal y como se regula en el artículo 7.1º de la LIVA¹⁶.

A estos efectos de no sujeción, resulta irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos, sino que puede ser otra distinta. Asimismo, el adquirente se subroga a los efectos de la calificación como primera o segunda entrega de las eventuales transmisiones posteriores de inmuebles incluidos en el patrimonio empresarial o profesional cuya transmisión se declara no sujeta.

En este caso, ¿los inmuebles están sujetos a IVA ó al ITP Onerosas? En el primer caso, ¿se produce la inversión del sujeto pasivo? A tenor de las relaciones que existen entre el IVA y Transmisiones Patrimoniales, cuando se transmite la “totalidad del patrimonio empresarial” que reúne las condiciones para no estar sujeto al IVA, tal y como se señala en el artículo 7.5 del RDleg 1/1993, de 24 de Septiembre, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, estarán sujetos a TPO los inmuebles incluidos en dicho patrimonio.

Imaginemos que en un proceso concursal de una empresa constructora, se vende autorizado por la administración concursal una promoción inmobiliaria sin terminar o ultimada, pero que goza de esa unidad económica que exige la LIVA. Pues bien, la operación estaría no sujeta a IVA, pero habría que pagar Transmisiones Patrimoniales Onerosas por los inmuebles transmitidos, sin que sea posible renunciar a la no sujeción para así pagar IVA deducible. En caso del que adquirente venda los inmuebles del patrimonio recibido, pueden ser considerados como primera entrega, si reúne las características para ello, puesto que la transmisión del patrimonio empresarial no se considera primera entrega, tendrá que repercutir IVA¹⁷.

Como ha indicado CUBERO TRUYO, “parece que la Ley 4/2008, al dar una nueva redacción al art. 7.1º, ha querido intervenir en el asunto explicando que la no sujeción se produce con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del precedente conforme a lo dispuesto en el art. 4.4 de la LIVA”. Sin embargo, como apunta el mismo autor esto no supone una aclaración por la descoordinación que existe en la LIVA y el TR del ITPAJD, ya que el artículo 7.5 de esta última norma sólo declara la transmisión de “la totalidad” de un patrimonio empresarial¹⁸.

16 La modificación legislativa en la LIVA se produjo por el artículo 5.Tres de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Asimismo, debemos destacar la Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01.

17 Lo normal en relación con los inmuebles es que primero se sujeta al IVA y, después en segundas y ulteriores empresas se sujeta a TPO, aquí se adelanta el gravamen de Transmisiones.

18 CUBERO TRUYO, A.: “El impuesto sobre el Valor Añadido (I)”, en Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Ed. Tecnos, Sexta Edición, 2012, pág. 689.

La colisión entre ambas normas está servida, ya que si se transmite en un proceso concursal una unidad económica autónoma pero que no represente la totalidad del patrimonio empresarial, no está sujeta a IVA, y según la LIVA, tampoco a ITP Onerosas por los inmuebles que se transmiten, pero según se establece en el TR del ITPAJD, sí que estarían sujetos.

En este caso, la colisión entre ambas normas está servida, ya que si se transmite en un proceso concursal una unidad económica autónoma pero que no represente la totalidad del patrimonio empresarial, no está sujeta a IVA, y según la LIVA, tampoco a ITP Onerosas por los inmuebles que se transmiten, pero según se establece en el TR del ITPAJD, sí que estarían sujetos.

En cualquier caso, no se produciría la inversión del sujeto pasivo en el caso de los inmuebles, al ser es un supuesto de no sujeción al IVA. Y aunque los inmuebles, se consideraran sujetos por el art. 7.5 del TR ITPAJD, sería sujeto pasivo el adquirente de los mismos.

6. Conclusiones

La cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Mercantil de Granada parece muy pertinente y tendrá efectos jurídicos innegables, si el TJUE considera que el procedimiento obligatorio de liquidación que se regula en la Directiva no puede compararse sin más al proceso concursal que contempla la norma española.

Tal vez, tiene más sentido que los supuestos que se recogen en la Disposición Adicional 6ª de la LIVA, cuando existe un procedimiento administrativo y/o judicial de ejecución forzosa, se regulen como inversión del sujeto pasivo. Esto no excluye que en el caso de los procesos concursales, también se contemple, aunque limitándolo a la fase de liquidación, bien porque lo solicite el concursado, o bien porque no sea posible llegar al Convenio entre deudor y acreedores, o bien porque alcanzado éste, sin embargo, no se pueda cumplir los pagos previstos en el mismo.

El artículo 84.Uno.2º.e) de la LIVA provoca una serie de distorsiones en el régimen de aplicación del IVA que, desde luego, no facilita a los distintos sujetos pasivos el cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales. Además, la finalidad de la norma para proteger el crédito tributario no parece que siempre lo consiga, por los requisitos que la LIVA exige al adquirente. Asimismo, en cierta medida, con esta norma se vulnera el orden del pago de los créditos contra la masa, ya que, se consigue una prioridad de la Hacienda Pública a través de una ley tributaria, en perjuicio de otros acreedores.

Bibliografía y Jurisprudencia

- Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Noviembre de 2000 (RJ 2001,957).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2009 (RJ 2009/398).
- Sentencia del Tribunal Supremos de 22 de junio de 2009 (RJ 2009/5105)

- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2009 (RJ 2009/5482).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2010 (RJ 2010/4756).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 2010 (RJ 2010/8077).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2010 (RJ 2010/7300).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2010 (RJ 2010/5589).
- AA.VV.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Tomo I, Ed. Bosch, 2004.
- AA.VV.: *Comentarios a la Ley Concursal*, Tomo II, Ed. Bosch, 2004.
- AA.VV.: *Comentarios a la Legislación Concursal*, Tomo II, Ed. Lex Nova, 2004.
- CUBERO TRUYO, A.: "El impuesto sobre el Valor Añadido (I), (III)", en *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, Ed. Tecnos, Sexta Edición, 2012.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2010.
- MALVAREZ PASCUAL, L.A.: "El crédito derivado de la modificación de la base imponible del IVA por la declaración de concurso del deudor: Naturaleza, clasificación y procedimiento para su liquidación", *Quincena Fiscal*, nº 15/2001.
- SANCHEZ REYERO, D.G.: "La casuística del IVA en los procesos concursales", *Quincena Fiscal*, nº 18/2007.
- VILLAR EZCURRA, M.: "La reforma concursal y los créditos tributarios", *Quincena Fiscal*, nº 4/2012.

