

Roj: STS 344/2014
Id Cendoj: 28079130022014100049
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 4776/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL MARTIN TIMON
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Enero de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, número 4776/2011, interpuesto por D^a Isabel Julia Corujo, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **COMPañÍA INMOBILIARIA DE INVERSIONES, S.A. (Zaragoza Urbana, S.A.)**, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta), de fecha 17 de junio de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 777/2009, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 23 de junio de 2009, que confirmó en alzada la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, relativa a liquidación por IVA, ejercicio 1999.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso de casación, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le corresponde, de LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La sentencia impugnada expone en el Fundamento de Derecho Primero los hechos que originaron la controversia y el camino seguido por la misma hasta llegar a la propia Sala de instancia, en los siguientes términos:

"1) El día 30 de abril de 2003 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón formalizó acta A02, nº 70696036, con la disconformidad de la obligada tributaria, la Compañía Inmobiliaria y de Inversiones S.A. (Zaragoza Urbana, S.A., ZUSA), parte actora en este recurso, por el concepto IVA, ejercicio 1999.

En el cuerpo del acta indica la Inspección que la empresa recurrente y el Ayuntamiento de Zaragoza permutaron una serie de fincas en escritura de 1 de junio de 1999, descritas en el apartado primero, letras a), b) y e), del expositivo de la escritura, y en consecuencia, el Ayuntamiento adquirió el pleno dominio de la finca agrupada descrita en la letra e) y ZUSA adquirió el pleno dominio de las fincas descritas en las letras a) y b), y en el apartado quinto de la escritura las partes manifiestan que la operación está sujeta al IVA y que ambas partes han percibido, una de la otra, el 16% del valor total de las respectivas prestaciones, mediante compensación con las respectivas facturas emitidas al efecto. Añade la Inspección que la entrega efectuada por ZUSA como consecuencia de la permuta está sujeta y no exenta del IVA, se trata de una finca edificable destinada a equipamiento para un Centro Cívico Comercial Social, y el devengo se produce con el otorgamiento de la escritura pública, al ser este el momento en que se produce la puesta en poder y posesión del Ayuntamiento de la finca permutada. La base imponible de la operación asciende a 382.796.982 pesetas, que es el valor de mercado de la finca entregada por ZUSA, según informe del Arquitecto Jefe del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de la AEAT de Aragón.

2) Tras el Informe de Inspección, el Inspector Regional dictó acto administrativo de liquidación tributaria, de fecha 2 de junio de 2003, del que resulta una deuda tributaria por importe de 363.876,34 euros (306.616,37 euros de cuota y 57.259,97 euros de intereses de demora).

3) La reclamación económico administrativa contra la anterior liquidación fue desestimada por el Acuerdo del TEAR de Aragón, de 29 de marzo de 2007.

4) El recurso de alzada contra el anterior Acuerdo del TEAR fue desestimado por la Resolución del TEAC, de 23 de junio de 2009, antes citada, que constituye el objeto del presente recurso contencioso administrativo. "

SEGUNDO. - La representación procesal de COMPAÑÍA INMOBILIARIA DE INVERSIONES, S.A., nombre comercial "Zaragoza Urbana, S.A." (en adelante, ZUSA) interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC a que acaba de hacerse referencia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Sexta de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 777/2009, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 17 de junio de 2011 .

TERCERO. - La representación procesal ZUSA preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso, por medio de escrito presentado en 26 de octubre de 2011, en el que solicita su anulación y la de las actuaciones de la Inspección y, en consecuencia, dejar sin efecto el incremento de la base imponible en 318.854.193 ptas. y disminuir la base imponible declarada en la suma de 63.942.789 ptas., "ya que la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido (1-1- 1986) tuvo lugar con posterioridad a la entrega de la propiedad de los terrenos" y, en consecuencia, "devolver a mi representada las cantidades correspondientes a la regularización de la situación fiscal propuesta por la Inspección Tributaria, así como la resultante por la devolución de ingresos indebidos derivados de la autoliquidación practicada en su día".

CUARTO. - La Abogada del Estado se opuso al recurso de casación por medio de escrito presentado en 2 de abril de 2012, en el que solicita su desestimación con costas.

QUINTO. - Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del día veintinueve de noviembre de dos mil catorce, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Manuel Martín Timon**, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - El contenido de la controversia se expone y resuelve por la sentencia en los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto, en los que se dice:

" Las partes en el presente recurso están de acuerdo en que permutaron unos terrenos Y que dicha operación está -en principio- sujeta al IV A, si bien la disconformidad se produce en relación con el momento del devengo del impuesto.

El artículo 75.1 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora del IVA (LVA) , establece que se devengará el impuesto:

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

Así pues, la regla general es la vinculación del devengo a la puesta a disposición del bien. En relación con este último concepto, el artículo 8 .1 UVA define la entrega de bienes sujeta al Impuesto como la transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales.

Al contrato de permuta celebrado entre las partes, le resulta de aplicación la regla del artículo 1462 del Código Civil , que considera entregada la cosa vendida -o permutada en el caso presente- cuando se ponga en poder y disposición del comprador, y cuando la venta se haga mediante escritura pública, como es el caso, " ... el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario ... "

En este caso de la escritura no resulta ni se deduce claramente lo contrario. En efecto, el examen de los pactos documentados en escritura otorgada el 1 de junio de 1999 entre las partes (folios 17 a 27 del expediente), muestra que fue en ese acto cuando la empresa recurrente efectuó la entrega de la finca en los términos del artículo 8.1 LIVA, es decir, cuando transmitió al Ayuntamiento de Zaragoza el poder de disposición sobre la referida finca.

Así resulta de la propia descripción de las fincas afectas por la permuta, que las partes efectúan en el apartado primero el expositivo de la escritura. En dicho apartado se relacionan, en las letras a) y b), las fincas " ... pertenecientes ... " al Ayuntamiento de Zaragoza, y de igual manera, en el mismo apartado de la escritura, relacionan las partes, en las letras c), d) y c), las fincas " .. .pertenecientes ... " a la empresa recurrente, de forma que ninguna duda tenían las partes sobre que, hasta la formalización de la escritura, era el Ayuntamiento el propietario de unas fincas y, por lo que interesa a este recurso, la empresa recurrente era la propietaria de la finca descrita en la letra c) del apartado primero del expositivo.

Más adelante, en los pactos contenidos en el apartado de otorgamientos de la escritura, las partes acuerdan la permuta de las fincas, resultando que por dicho acto, en lo que a este recurso interesa, el Ayuntamiento de Zaragoza adquiere de la empresa recurrente la finca descrita en la letra e) del expositivo.

Corroborar que la entrega de las fincas o transmisión del poder de disposición sobre las mismas se efectuó por el otorgamiento de la escritura, el propio reconocimiento que las partes efectúan en la cláusula quinta de la escritura, en la que hacen constar que la operación está sujeta al IVA y, por consiguiente, no lo está al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y que ambas partes permutantes han percibido, una de la otra, el 16% del valor total de las respectivas prestaciones, que asciende a 10.230.846 pesetas (61.488,62 euros), mediante compensación con las respectivas facturas emitidas al efecto.

(...) La tesis del recurrente de que la entrega al Ayuntamiento de Zaragoza de la finca descrita en la letra e) se había efectuado con mucha antelación al otorgamiento de la escritura el 1 de junio de 1999, incluso en años anteriores a la entrada en vigor del IVA en 1986, se basa en el certificado del Ayuntamiento de Zaragoza de 25 de mayo de 2007 y en las actuaciones llevadas a cabo por dicho Ayuntamiento en la citada finca con anterioridad a la formalización de la escritura de permuta.

El certificado del Ayuntamiento de Zaragoza, de 25 de mayo de 2007, que fue emitido a solicitud de la propia parte actora, y que esta acompañó a su demanda, así como las demás actuaciones del Ayuntamiento de Zaragoza aportadas a este recurso en el período de prueba, muestran que:

1) El 22 de septiembre de 1981 el Ayuntamiento de Zaragoza aprobó la contratación, mediante concurso subasta, de los proyectos de urbanización, zonas verdes e instalación de alumbrado en Torraramona, adjudicándose dichas obras el 23 de febrero de 1982 a la empresa constructora Entrecanales y Tavora.

2) El 18 de julio de 1982 se redactó el acta de replanteo, que fue aprobada definitivamente el 5 de octubre del mismo año.

3) El 31 de enero de 1984, la Comisión Permanente aprobó la ejecución de obras complementarias, adjudicándose las mismas a la empresa antes citada.

4) La obra de urbanización del parque de Torraramona dio comienzo el 15 de marzo de 1982 y finalizó el 31 de julio de 1984.

Lo anterior no contradice, en criterio de la Sala, que la entrega de la finca, como operación sujeta al IVA en los términos del artículo 8 LIVA, coincida con la transmisión del poder de disposición sobre la misma, que se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura de 1 de junio de 1999, como resulta inequívocamente de las propias manifestaciones de las partes recogidas en dicha escritura.

Para la conclusión anterior no supone ningún obstáculo que la finca se pusiera a disposición del Ayuntamiento adquirente antes de que se hubieran producido los efectos traslativos de la entrega documentada el 1 de junio de 1999, y el Ayuntamiento poseyera materialmente dicha finca, porque como hemos indicado anteriormente, para la entrega traslativa del dominio no basta con la simple posesión del bien, sino que la entrega traslativa del dominio, objeto de tributación por IVA, exige además de la simple posesión el título correspondiente, esto es, la posesión jurídica a título de dueño, que por voluntad de las partes se operó en este caso por el contrato de permuta documentado en la escritura pública de 1 de junio de 1999.

Por las razones anteriores, procede la desestimación de la demanda, que plantea como única cuestión la relativa a la fecha del devengo, de la que ya hemos tratado, sin cuestionar el importe de la base imponible, calculado por la Inspección en la forma determinada por el artículo 79.1 LIVA ."

SEGUNDO.- El recurso de casación se articula sobre la base de dos motivos, ambos por la vía del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción, en los que se alega, en el primero, infracción de los artículos 1462, 430 y concordantes, reguladores de la posesión y 1281, del Código Civil, y, en el segundo, infracción de los artículos 8, 75 y 79 de la Ley del IVA.

En el primero de ellos, sobre la base del certificado expedido por el Ayuntamiento de Zaragoza en 25 de mayo de 2007, se expresa la disconformidad con la conclusión alcanzada en la sentencia, pues considera acreditado que aquél dispuso de los terrenos en 1982, realizó las obras de urbanización del Parque de Torraramona, en el que se encuentran integrados, obras recepcionadas en 9 de octubre de 1984. Añade la recurrente que por tanto, la entrega de los terrenos tuvo lugar conforme a lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil, disponiendo de ellos el Ayuntamiento a título de dueño desde el año 1982, aduciendo que por ello, en la escritura de permuta de 1 de junio de 1999 se indica que "las fincas descritas bajo las letras c) y d) como consecuencia de que al menos desde el año 1982 fueron objeto de ocupación por el Excmo.

Ayuntamiento de Zaragoza, destinándolas al uso público, fueron también dadas de baja del Catastro de fincas urbanas, careciendo por tanto de cualquier referencia catastral".

En el segundo de los motivos, íntimamente relacionado con el anterior, según reconoce la propia recurrente, se argumenta que conforme a los preceptos que consideran infringidos de la Ley del IVA, la puesta a disposición y devengo del tributo se produjo en el año 1982.

Por su parte, la Abogada del Estado opone el valor de la apreciación probatoria de la Sala de instancia reflejado en la sentencia, añadiendo no disponer del expediente ni de los autos, pero que la certificación del Ayuntamiento de Zaragoza se refiere a las fincas de las letras c) y d) y la de la escritura a la de la letra e).

TERCERO.- Para dar respuesta a los dos motivos de casación formulados, que será conjunta, partimos de la sujeción al IVA (hecho imponible) de las "entregas de bienes", cuando concurren las circunstancias indicadas en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, debiéndose entenderse por ellas, "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".

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

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

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

En el supuesto a resolver resultaba que mediante acta notarial otorgada por Safe y Kats, la primera debía transmitir a la segunda un derecho incondicional de propiedad sobre el inmueble, libre de hipotecas y de otros derechos reales por el precio de 2 250 000 HFL. Con arreglo a dicha acta notarial, eran de cuenta y riesgo de Kats, que adquiriría el poder a disponer del inmueble, los cambios de valor, los frutos y las cargas de la cosa vendida. Además, Safe se obligaba a efectuar la transmisión de la propiedad del inmueble cuando Kats lo deseara y a más tardar, el 31 de diciembre de 1982. A estos efectos, Safe otorgó a Kats un poder irrevocable para efectuar la transmisión de la propiedad jurídica del inmueble. Sin embargo, el 11 de agosto de 1983, los síndicos de la quiebra de Kats otorgaron una escritura notarial en cuya virtud cedían a un tercer adquirente los derechos que Kats poseía sobre el inmueble en virtud del acta notarial a que antes se ha hecho referencia, por un precio de 450 000 HFL y el mismo día, Safe transmitió la propiedad jurídica del inmueble a dicho tercero.

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

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

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

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

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

La argumentación del TJCE es la siguiente:

"6. Procede recordar que, según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: << se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas al propietario.>>

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien."

(En el mismo sentido, Sentencias de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03 HE y de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05 , Aktiebolaget).

De acuerdo con esta doctrina, el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE dispone que se entenderá por entrega de bienes *"la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario"*, y en el mismo sentido, dentro de nuestro Derecho interno, se consideran entregas de bienes a efectos de IVA, las de los aprovechamientos urbanísticos (Resoluciones de la Dirección General de Tributos números 1548-09, de 26 de junio y V1449-09, de 19 de junio).

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

Pues bien, en el caso que hemos de resolver, la sentencia impugnada -cuya transcripción figura en el Fundamento de Derecho Primero- no solo no considera acreditado que ZUSA pusiera las fincas a disposición del Ayuntamiento de Zaragoza en el año 1982, sino que lo que considera probado es que *"la transmisión del poder de disposición" se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura en 1 de junio de 1999."*

En todo caso, es la propia sentencia la que pone de manifiesto que la certificación expedida por el Ayuntamiento, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en Torraramona no prueba una manifestación de entrega o puesta a disposición. Tampoco puede tener ese significado la baja en el Catastro de las fincas, a la que no se refiere la sentencia, y que más bien supone, junto a lo anterior, un indicio de que fueron objeto de ocupación por el Ayuntamiento, tal como apuntara en su Resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En definitiva, lo decisivo es que, aun cuando el Ayuntamiento de Zaragoza tuviera la posesión "material" de las fincas, no existió cesión de facultades de propietario en momento anterior alguno, por lo que hay que confirmar el criterio de la Sala de instancia, en el sentido de que la única entrega y puesta a disposición por parte de ZUSA es la que tuvo lugar a través de la escritura de permuta.

Por lo expuesto, los motivos de casación no prosperan.

CUARTO. - Al no aceptarse los motivos formulados, procede la desestimación del recurso de casación y ello con condena en costas de la recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción , limita los derechos de la Administración recurrida por este concepto a la cifra máxima de 8.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS



Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación, número 4776/2011, interpuesto por D^a Isabel Julia Corujo, Procuradora de los Tribunales, en nombre de **COMPAÑÍA INMOBILIARIA DE INVERSIONES ,S.A. (Zaragoza Urbana, S.A.)** , contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) , de fecha 17 de junio de 2011, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 777/2009 , con condena en costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación contenida en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez **Manuel Martin Timon** Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. **Manuel Martin Timon**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ