



Roj: **STS 3932/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3932**

Id Cendoj: **28079130022017100392**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **07/11/2017**

Nº de Recurso: **1709/2016**

Nº de Resolución: **1689/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 879/2016,**
STS 3932/2017

SENTENCIA

En Madrid, a 7 de noviembre de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1709/2016, interpuesto por la entidad PROVI 46, S.L., representada por la procuradora D^a. María Luisa Estrugo Lozano, bajo la dirección letrada de D. Francisco Hernando Sánchez Lozano, contra la sentencia de 10 de marzo de 2016, de la Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo n.º. 33/2015. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo n.º 1709/2016, seguido en la Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 10 de marzo 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la procuradora D^a. María Luisa Estrugo Lozano, actuando en nombre y representación de PROVI 46, S.L., contra la resolución dictada con fecha 20 de noviembre de 2014 por el Tribunal Económico-Administrativo Central sobre liquidación por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es ajustada a Derecho.- Con expresa imposición de costas a la parte actora».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora D^a. María Luisa Estrugo Lozano, en nombre y representación de la entidad PROVI 46, S.L., el día 18 de marzo de 2016.

SEGUNDO.- La procuradora D^a. María Luisa Estrugo Lozano, en nombre y representación de la entidad PROVI 46, S.L., presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 5 de abril de 2016, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 6 de abril de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La procuradora D^a. María Luisa Estrugo Lozano, en nombre y representación de la entidad PROVI 46, S.L., parte recurrente, presentó con fecha 20 de mayo de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de



lo dispuesto en los artículos 609 y 1.462 del Código Civil y 75 de la Ley del impuesto sobre el Valor Añadido y la doctrina jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1989 , 13 y 17 de junio de 1994 , 28 de febrero de 2012 y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de febrero de 2014 ; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia revocando el pronunciamiento confirmatorio del acuerdo del TEAC referido a que no ha lugar a la devolución del IVA soportado por PROVI 46, S.A. por consecuencia de la adquisición de los inmuebles a que referido acuerdo y el procedimiento judicial ordinario se refieren, declarando haber lugar a la rectificación parcial de la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Madrid y a la devolución solicitada por mi mandante por el expresado concepto, con los pertinentes intereses».

CUARTO.- La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

QUINTO.- Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- acordó, admitir a trámite el presente recurso de casación, y remitir las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó escrito de oposición con fecha 10 de enero de 2017, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es, la recurrente manifiesta que el recurso de casación se ciñe exclusivamente a la no deducción del IVA devengado por la entrega de dos bienes inmuebles, que la Administración y la sentencia recurrida no han reconocido, y que el otro concepto que se discutía -la deducción del IVA soportado por la prestación de servicios- queda fuera del recurso de casación, por aquietarse la recurrente con lo resuelto por la sentencia. Se desarrolla el motivo señalando que, se han infringido esos preceptos, por cuanto el hecho imponible del IVA referido a la entrega de bienes, el devengo del IVA se produce con la puesta a disposición del comprador, y esa puesta a disposición del comprador o entrega de los bienes transmitidos, se deduce con total claridad de la cláusula que figura en los documentos privados de compraventa, porque entiende que, en un documento privado de compraventa, cuando las partes hacen constar en el mismo, que con la firma del documento se produce la entrega de la cosa vendida, es suficiente, para entender producida la transmisión de la posición o «*traditio*», sin necesidad de ninguna otra prueba adicional. Cabe oponer la fundamentación de la sentencia recurrida, que ha aplicado correctamente los preceptos que se dicen vulnerados, para llegar a la conclusión que la recurrente no ha probado que la entrega de los bienes se produjo del vendedor a la sociedad compradora, en la fecha a que se refieren los documentos privados. Y esto es una cuestión de prueba, que lo tenía muy fácil la recurrente, con haberlo acreditado ante el tribunal de instancia, ya que no lo hizo en vía administrativa. Es doctrina reiterada y constante de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que no es procedente en el recurso de casación hacer un supuesto de la cuestión, dada la naturaleza extraordinaria y específica que reviste el recurso, que no permite proceder en él a una revisión de las pruebas, convirtiéndolo en una tercera instancia, sobre todo cuando las apreciaciones de la sentencia no han sido ni siquiera impugnadas y este recurso no consiste en contraponer el resultado probatorio al que llega subjetivamente el recurrente, al obtenido por la Sala de instancia, no habiéndose alegado como infringidos preceptos o jurisprudencia que se contengan criterios específicos para la valoración de la prueba sometida a la sana crítica. Así pues, aplicando esta doctrina al presente caso, el motivo no debe prosperar; suplicando a la Sala «dicte resolución desestimando el recurso de casación, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 24 de octubre de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 31 de octubre de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso administrativo seguido contra la resolución de fecha 20 de noviembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Central desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid de fecha 6 de septiembre de 2012 por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011.



El recurso de casación queda circunscrito a una única cuestión, sobre la que la Sala de instancia dejó dicho lo siguiente:

«(...) en cuanto a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de determinados inmuebles, argumenta lo siguiente:

- Las adquisiciones se formalizaron en contratos privados de compraventa.
- Los bienes se pusieron a disposición de la compradora desde el momento de su adquisición, aportando para justificarlo tres actas de manifestación notarial por las que las vendedoras manifestaban tal extremo.
- La elevación a escritura pública y subrogación de los préstamos hipotecarios se habría demorado como consecuencia de la firma de las nuevas condiciones de financiación bancaria.

3) Con fecha 20 de noviembre de 2014 el Tribunal Económico Administrativo Central desestimó la reclamación. La resolución desestimatoria analiza en primer lugar la deducción de las cuotas soportadas por adquisición de determinados inmuebles, describiendo la operación controvertida del siguiente modo:

"En fecha 1 de diciembre de 2011, el reclamante firma dos contratos privados de compraventa con la entidad GESVICAM, S.L., mediante el cual adquiere distintas fincas propiedad de esta última. En el contrato se establecen las siguientes estipulaciones que, salvo la segunda, referente al precio de adquisición, se expresan en idénticos términos:

"2) El precio de la presente compraventa se establece en (...) euros, que serán satisfechos de la siguiente forma: - Al quedar cifrada las deudas, garantizadas con hipoteca, incluidos los intereses de demora actualizados a la cantidad de (...) de euros, toda la cantidad de compra se destina a compensar las anteriores deudas, quedando un saldo a favor de la compradora por importe de setecientos treinta y ocho mil setecientos noventa y seis euros con noventa céntimos de euro. 3) Las fincas enajenadas, cuya posesión se entrega en este acto, se encuentran al corriente de pago de arbitrios, impuestos y gastos de comunidad que le pueda corresponder. 4) La sociedad vendedora se encuentra en proceso de refinanciación de la deuda con la entidad bancaria ... La formalización de la escritura pública se efectuará dentro de los 30 días siguientes a aquel en que la sociedad vendedora comunique a la sociedad compradora que ha procedido a la firma del contrato de refinanciación ...". Asimismo, en fecha 20 de diciembre de 2011, firma un contrato privado de compraventa con PROMOCIONES BATIOLA por la adquisición de determinados inmuebles. Las estipulaciones en cuanto a la posesión y formalización de escritura pública, son idénticas a las descritas en los contratos de 1 de diciembre.

Consecuencia de lo anterior, en fecha 20 de diciembre de 2011, se emiten sendas facturas por parte de los vendedores, una por cada contrato de compraventa, repercutiendo IVA al 18% y deduciendo el adquirente el importe de las cuotas soportadas en la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre de 2011.

La Inspección considera que del contenido de los contratos no se deduce que las fincas e inmuebles se hayan puesto a disposición del adquirente, por lo que no se ha devengado el impuesto, y en consecuencia, las cuotas soportadas no son deducibles".

Para determinar si el interesado tiene derecho a la devolución de las cuotas soportadas, parte el TEAC de lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, del IVA, que pone en relación con el artículo 75 de la misma, sobre devengo en caso de entregas de bienes, situando el objeto de la controversia en determinar si el impuesto se habría devengado en realidad por haberse acreditado la puesta a disposición de los bienes por el adquirente, cosa que la Inspección entendió que no se había producido por el mero hecho de haberse suscrito el contrato privado de compraventa.

Recuerda que el hecho imponible de la operación en cuestión, que determina la sujeción al impuesto, lo constituye la entrega de las fincas, no la realización de la compraventa a través de la celebración del contrato, hechos que, dice, pueden suceder en diferentes momentos del tiempo. Supone en este sentido que la entrega es un hecho, no una cuestión de determinación jurídica, que se produce en el momento de la puesta a disposición del adquirente de la cosa. Y añade que, a falta de prueba en contrario de la realidad de la entrega en otro momento, ha de estarse a lo dispuesto en el artículo 1.462 del Código Civil, sobre entrega de la cosa vendida y otorgamiento de escritura, *al artículo 1.218, sobre eficacia probatoria de los documentos públicos, y a los artículos 1.225, en relación al valor de los documentos privados, y 1.227, respecto de la fecha consignada en los mismos y sus efectos frente a terceros.*

Razona el Tribunal Económico Administrativo Central que, para determinar la fecha en la que se entiende producida la transmisión, es preciso remitirse con carácter general a la fecha de elevación a público del documento con el fin de garantizar la seguridad en el tráfico jurídico mediante el fomento de la documentación pública y a la vez evitar el fraude fiscal a través de transmisiones formalizadas en documentos privados, donde



es fácil, por su propia privacidad, predatar la fecha, lo que propicia que se desplace el inicio del cómputo al momento en el que el documento deja de ser privado y la Administración pasa a tener conocimiento de su existencia.

No obstante, reconoce la posibilidad de, en determinados casos, y mediante los medios de prueba oportunos, conseguir acreditar otra fecha anterior a la de elevación a público de un documento privado, con cita de sentencias Tribunal Supremo de 24 de junio de 2005 y 24 de julio de 1999 .

Destaca sin embargo que, en el caso analizado, la compraventa no se formalizó en escritura pública, a la espera, según consta en el contrato, de la negociación de las condiciones de refinanciación de la deuda con la entidad bancaria. Sin embargo, y tras valorar los documentos privados aportados (contratos privados de compraventa de fechas 1 de diciembre y 20 de diciembre de 2011 por los que la entidad adquiere determinados inmuebles; tres actas de manifestaciones notariales, de fecha 19 de junio de 2011, en la que los vendedores hacen constar que la sociedad GESVICAM Y PRMOMOCIONES BATIOLA; y facturas de fecha 20 de diciembre emitidas por los vendedores, por el importe de la compraventa), llega a la conclusión de que no ha existido entrega o puesta a disposición en el sentido de los artículos 8 y 75 de la Ley de IVA , por lo que no se ha producido el devengo del impuesto, de tal forma que las cuotas soportadas no son deducibles en aplicación del artículo 94. Tres del IVA, que establece que *"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"*».

Recoge la sentencia los motivos que en su demanda hizo valer la parte recurrente, dándole al respecto la siguiente contestación:

«Dispone el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del IVA, que el impuesto se devengará *" 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 "*.

A continuación, precisa que, en determinados casos (ventas con pacto de reserva de dominio, condiciones suspensivas, arrendamientos-ventas...), el devengo se produce *" cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente "*.

Y el apartado Dos del mismo artículo establece: *"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos"*.

Sobre el concepto de puesta a disposición a efectos del devengo del IVA en casos de entregas de bienes se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de noviembre de 2013 (que confirmó la dictada por esta Sala con fecha 28 de abril de 2011), en la que razona de este modo:

"La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LA LEY 3625/1992) configura como hecho imponible, junto con la prestación de servicios, la entrega de bienes (art. 4). En el art. 8. Una entrega de bienes se define como la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales, no exigiendo la transmisión de la propiedad, por lo que es posible que exista entrega de bienes sujeta sin que se haya operado la transmisión de la propiedad. Por ello, el art. 75 Uno de la Ley del IVA establece que "se devengará el impuesto: 1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuados 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 cláusulas 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".

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, precisando el concepto de puesta en posesión del adquirente, señaló en la sentencia de 8 de Febrero de 1990 que el apartado 1 del art. 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".

De acuerdo con esta doctrina, la puesta en posesión del adquirente conlleva conceder al mismo facultades sobre el bien o bienes objeto de la entrega que le permitan actuar frente a terceros como si fuera propietario o dueño del bien aunque no lo sea, y con independencia de que haya o no entrega física del bien.

Tratándose de contrato de compraventa es patente, que la mera perfección del contrato no es suficiente para que se entienda entregada la posesión de acuerdo con el concepto de la ley del IVA, porque según el art. 1450 del Código Civil (LA LEY 1/1889) *"la venta se perfecciona entre comprador y vendedor, y será obligatoria para*



ambos si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni lo uno ni lo otro se hayan entregado".

En cambio, es condición necesaria que, sin perjuicio de que no se haya producido la transmisión del dominio, se haya otorgado al comprador las facultades necesarias que le permitan actuar como dueño, aunque no sea propietario ni tenga por tanto el poder de disposición.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1462 del Código Civil, la cosa vendida se entiende entregada cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Asimismo dicho precepto dispone que cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto de contrato, si de la misma no resultare o devengare claramente lo contrario.

Por tanto, en el caso de bienes inmuebles, la fecha del otorgamiento de la escritura pública, será la que determine el devengo a menos que de la escritura, se dedujera lo contrario".

En el caso que ahora enjuiciamos sucede, no obstante, que no se otorgó escritura pública de venta, ni se produjo entonces la *traditio ficta* que previene el artículo 1.462 del Código Civil, por lo que, para entender que tuvo lugar el devengo del impuesto, sería imprescindible acreditar que las fincas fueron puestas "a disposición del adquirente", verdadero hecho sustancial al que se condiciona dicho devengo conforme al criterio que acabamos de exponer.

A juicio de la recurrente, sería suficiente el pacto recogido en el documento privado de compraventa en virtud del cual se entregaba la posesión.

Ha de decirse, en primer lugar, que esta afirmación se dirige sustancialmente a justificar que se ha producido la transmisión del dominio, lo que es en cualquier caso insuficiente a los fines que ahora interesan pues lo que ha de acreditarse no es que se transmitió la propiedad, sino que las fincas objeto de compraventa fueron puestas a disposición del comprador con el alcance que a ello le atribuye, a efectos del devengo del IVA, la sentencia del Tribunal Supremo citada y la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la que la misma se remite.

En segundo término, consideramos que las cláusulas contenidas en los contratos privados de compraventa no tienen el efecto de puesta a disposición que pudiera determinar el devengo del impuesto.

Así, dichas cláusulas se limitan a señalar al respecto que "*Las fincas enajenadas, cuya posesión se entrega en este acto...*".

No hay hecho adicional alguno que evidencie que las fincas fueron puestas en ese momento a disposición de la adquirente, sin que con ello se ponga de manifiesto que se ha adoptado una incorrecta interpretación a contrario del artículo 1.462 del Código Civil.

Lo que ocurre es que, al faltar esa previsión legalmente respaldada según la cual el otorgamiento de la escritura pública equivale a la entrega de la finca, es imprescindible acreditar por otros medios que dicha entrega se ha producido. Y para ello resulta desde luego ineficaz el mero pacto recogido en el contrato que no tiene otro valor que el de un acuerdo adicional incorporado al título mismo.

No se ha acreditado, en consecuencia, por aquel sobre quien pesa la carga de hacerlo conforme al artículo 105.1 de la Ley General Tributaria, el hecho al que se condiciona la deducción.

Coincidimos, en el ejercicio de la potestad que a esta Sala corresponde en relación a la libre valoración de la prueba, con la conclusión del TEAC en cuanto a no considerar acreditada la puesta a disposición que exige el artículo 75.Uno.1 de la Ley del IVA por el hecho de haber incorporado a los contratos la cláusula que invoca la recurrente. Y es que, frente a la necesidad de la prueba de un hecho, un elemento fáctico al que se anudan consecuencias jurídicas, la interesada opone un acuerdo privado cuya fecha de efectos frente a terceros está sujeta a las limitaciones que derivan del artículo 1.227 del Código Civil.

Téngase en cuenta, además, que PROVI 46 S.L. tampoco ha solicitado siquiera el recibimiento del pleito a prueba en el momento procesalmente oportuno para hacerlo con el fin de acreditar, por cualquier medio distinto del simple pacto privado, el que las fincas fueron puestas a su disposición al suscribirse los contratos de compraventa.

Razones que han de conducir a la desestimación del recurso en este extremo, sin que suponga obstáculo para ello la invocación del artículo 32 de la Ley General Tributaria, sobre devolución de ingresos indebidos, que nada tiene que ver con la cuestión ahora debatida referida, como hemos visto, a la determinación del devengo del IVA en las entregas de bienes. Sin perjuicio de que, de ser procedente aquella devolución por justificarse que se ha producido un ingreso indebido, pueda en su caso formularse la reclamación oportuna».

SEGUNDO.- Tesis de las partes.



La parte recurrente formula un único motivo de casación. Al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA (antiguo) considera que se ha infringido los arts. 609 y 1462 del CC y 75 de la Ley 37/1992, y la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1989, 13 y 17 de junio de 1994 y 28 de febrero de 2012 y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de febrero de 2014.

En apretada síntesis señala la parte recurrente que la tesis que mantiene la Sala de instancia es que del contenido de los contratos no se deduce que las fincas e inmuebles se hayan puesto a disposición del adquirente, por lo que no se ha devengado el impuesto, y, en consecuencia, las cuotas soportadas no son deducibles. Discrepa la recurrente al considerar que conforme a las cláusulas de los contratos privados, anteriormente transcritas, supuso el traspaso posesorio del vendedor al comprador de las fincas, lo que genera la adquisición de dominio por el comprador y la puesta a disposición de los bienes y el consiguiente devengo del impuesto. Considera que el documento privado contenía el título y el modo, y dio lugar realmente a la *traditio*, sin que quepa interpretar de los términos del art. 1462 del CC que se prohíba o niegue ese efecto a un documento privado en el que se pacta expresamente la entrega de la posesión; al efecto recuerda los términos de las sentencias de 13 y 17 de junio de 1994 y de 20 de octubre de 1989 y concluye que en los casos en los que se produce la entrega de la posesión en el documento privado se produce la puesta a disposición del bien y, por ende, el devengo del IVA, con la plena transmisión del dominio, y transcribe parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2012 que interpreta el concepto de "entrega de bienes" a los efectos de determinar cuando se produce el devengo. A su entender la sentencia de instancia es errónea en cuanto niega a los documentos privados en los que figura expresamente la entrega de la posesión no produce efectos *traditorio*, y ello sin razonar porqué esos pactos carecen de cualquier valor jurídico. Por último, respecto de la referencia que se hace al art. 1227 del CC la parte se limita a afirmar que el problema no es este sino el descrito por el mismo.

Para el Sr. Abogado del Estado el problema se circunscribe a una cuestión estrictamente de prueba, y en este caso lo único que ha ocurrido es que el recurrente no acreditó que la entrega de los bienes se produjo en la fecha a la que se refieren los documentos privados.

TERCERO.- *La cuestión a dilucidar no es jurídica, sino simplemente fáctica. Valoración de la prueba por la Sala de instancia.*

Le asiste la razón al Sr. Abogado del Estado, la cuestión que se dilucida no es jurídica sino fáctica.

Como se desprende de los términos contenidos en la demanda, antes transcrito, no se le está negando virtualidad alguna a un contrato privado para a través del mismo se produzca la entrega de bienes en el IVA, y con ella el devengo, simple y llanamente la tesis de la sentencia se limita a afirmar que en este caso, del conjunto de pruebas existentes y en particular de los contratos privados, señalando los términos del art. 1227 del CC a los efectos de delimitar los efectos de los contratos privados respecto de terceros, no puede concluirse que se haya producido la entrega de bienes a los efectos del IVA y con ello el devengo del impuesto. Esto es, simple y llanamente es una cuestión de prueba, y en este caso ni se cuestiona la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia y aún de haberse cuestionado cabría recordar que la valoración de la prueba es una facultad que la Ley procesal atribuye al Tribunal de instancia, pues el recurso de casación tiene como finalidad corregir los errores en que se haya podido incurrir en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y encuentra uno de sus límites tradicionales en la imposibilidad de someter a revisión la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia.

Brevemente para significar que, en lo que ahora interesa, el art. 75 de la LIVA regula el devengo del impuesto y en concreto establece que:

«Se devengará el Impuesto:

1º. 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».

Esto es, el devengo del IVA se produce, cuando el bien, en este caso los inmuebles, se ponga a disposición del adquirente. Definiendo el art. 8 de la LIVA el concepto "entrega de bienes" como «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales», y en el Derecho Europeo, Directiva 2006/112/CE, se configura como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

En nuestro ordenamiento jurídico la transmisión de la propiedad que lleva ínsito la puesta a disposición o puesta en posesión, se produce por la conjunción de título y modo (artículos 609, para derechos reales en general y 1462 del Código Civil . para la compraventa).

Pero como hemos advertido en numerosas ocasiones, valga por todas la Sentencia de 30 de enero de 2014, rec. cas. 4776/2011, el concepto de "entrega de bienes" tiene su propia significación en el ámbito de este impuesto



armonizado, pues el TJUE se apresuró a establecer la uniformidad precisa para evitar que se hiciera depender en cada Estado miembro su significación en atención a cada regulación nacional. Recordemos que ya 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 la puesta a disposición se separa de la entrega precisa para la transmisión del dominio. El Tribunal respondió a la siguiente pregunta:

¿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 fue 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).

Como se observa el concepto de "entrega de bienes" elaborado por la jurisprudencia europea es un concepto económico más que jurídico, 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. Preciso, pues, se hace analizar caso por caso a los efectos de identificar cuando se adquiere estas facultades. Sucede que en nuestro Derecho con la transmisión de la propiedad se adquieren estas facultades, y el art. 1462 del CC , prevé que «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, 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»; esto es, en nuestro ordenamiento la venta mediante escritura pública equivale a la entrega de la posesión, salvo que se disponga otra cosa, por así disponerlo la ley, produciéndose el devengo del IVA, en su caso; cuando la entrega de la cosa no se hace por escritura pública, resulta evidente que es un supuesto extraño al regulado en el citado artículo, por lo que resulta necesario probar la efectividad de la entrega, en este caso, al constar en documento privado la entrega de los inmuebles, la puesta en poder y posesión del adquirente debe acreditarse, y al efecto sirven todos los medios legalmente dispuestos al efecto, art. 106 de la LGT , sin que sea suficiente al efecto dicho documento privado puesto que para que produzca efectos respecto de terceros, y la Hacienda lo es, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 1227 del CC , y ello sin perjuicio que del conjunto de pruebas se pueda llegar a la conclusión de que efectivamente se ha producido la entrega de la cosa en los términos que se exigen en la normativa del IVA.

Como se comprueba no estamos ante un problema jurídico, sino estrictamente fáctico, a la Sala de instancia le correspondía valorar, del conjunto de pruebas existentes, y ya la propia Sala hace constar que la parte demandante se abstuvo de proponer prueba al efecto, si efectivamente se ha producido al entrega de los bienes inmuebles en los términos que exige la normativa del IVA, considerando insuficiente para llegar a tal



conclusión los contratos privados y el resto de pruebas, y como se ha indicado la valoración de la prueba es de la exclusiva competencia del juzgador de instancia. Sin que lo dicho contradiga la jurisprudencia que señala la parte recurrente, que parte de un presupuesto equivocado en tanto que en modo alguno se desprende de la misma que sea suficiente la simple cláusula de entrega o puesta a disposición en documento privado, sino que puede ser instrumento adecuado de llegarse a la conclusión, del conjunto de circunstancias concurrentes, que efectivamente se produjo dicha puesta a disposición.

CUARTO.- Sobre la condena en costas.

Al desestimar el recurso, procede que imponamos las costas a la parte recurrente (art. 139 de la LJCA), si bien haciendo uso de la potestad que nos otorga el mismo, fijamos en 8.000 euros la cifra máxima de las mismas por todos los conceptos.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido
1.- Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de marzo de 2016, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 33/2015 . **2.-** Con imposición de las costas a la parte recurrente, con el límite que acordamos en el último Fundamento de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Jesus Cudero Blas **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.