



Roj: **STS 1136/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1136**

Id Cendoj: **28079130022016100114**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/03/2016**

Nº de Recurso: **1639/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1453/2014,**  
**STS 1136/2016**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Magistrados anotados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 1639/2014, promovido por la entidad MAYSAP S.L., representada por el procurador D. Miguel Ángel Castillo Sánchez y dirigida por el letrado D. Pedro Fernández Casas Summers, contra la sentencia dictada con fecha 3 de abril de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 170/2011 en materia de Impuesto sobre Sociedades patrimoniales.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Con fecha 12 de noviembre de 2007 se incoa *Acta definitiva A-02* nº 71500546 por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicios 2005 y 2006 en la que se hace constar que:

1. En fecha 22 de febrero de 2005, se constituye en Ronda, MAYSAP S.L., sociedad mercantil con capital social de 30.000 euros totalmente suscrito y desembolsado mediante aportaciones en efectivo a partes iguales, por D<sup>a</sup> Purificación y por Juan Enrique y Agustín .

Dichos socios fundadores son el cónyuge y los hijos, menores de edad, de D. Bruno que es el administrador único de MAYSAP S.L. A la vez D. Bruno es administrador único y propietario de GRUPO RUIZ JURADO SAU.

En fecha 18 de abril de 2005 se suscribe contrato privado de compraventa entre MAYSAP S.L. e INMOBILIARIA RYLKE S.A., por el cual ésta vende a aquella, una finca situada en el término municipal de Ronda. Dicha finca está calificada en el Plan General de Ordenación Urbanística de Ronda como Sistema General No Urbanizable. En este documento se establece que la compra se realizará si los terrenos obtuviesen autorización comercial y se establece, además, que la compra también se realizará aunque la citada autorización comercial sea concedida para otros terrenos diferentes, si bien, en este caso, MAYSAP S.L., obligatoriamente tendrá que permutar estas parcelas con el Ayuntamiento de Ronda.

2. Posteriormente, el día 1 de julio de 2005, se suscribe un Acuerdo de Permuta entre el Ayuntamiento de Ronda y MAYSAP S.L. En virtud de dicho Acuerdo se permuta la finca adquirida por MAYSAP S.L. a INMOBILIARIA RYLKE S.A. por otra parcela de terreno propiedad del Ayuntamiento de Ronda, donde se ubicaba el recinto ferial del municipio.



3. En la misma fecha de 1 de julio de 2005 se firma un Convenio Urbanístico entre el Ayuntamiento de Ronda y MAYSAP S.L., mediante el cual esta última se obliga a la ejecución de las obras del nuevo recinto ferial de Ronda. En la estipulación primera del convenio se establece: "se autorizará el uso comercial de la parcela...donde actualmente se ubica el recinto ferial de Ronda", que antes fue objeto de la permuta.

Se determina en dicho convenio, como consecuencia del aprovechamiento urbanístico que se otorga a los terrenos, una plusvalía por valor de 3.828.942,50 euros.

En la estipulación cuarta sobre la diferencia de valor que se produce por la permuta de terrenos a favor de MAYSAP S.L. y que según dicho Convenio debe compensarse económicamente por el Ayuntamiento (536.364,70 € más IVA), se deducirá del incremento urbanístico resultando una cantidad de 3.292.577,80 €, cantidad esta que deberá destinar íntegramente GRUPO RUIZ JURADO SAU mediante ejecución de las obras y hasta el límite de dicho importe.

4. En la misma fecha de 1 de julio de 2005 se formaliza contrato de compraventa entre MAYSAP S.L. y GRUPO RUIZ JURADO SAU para transmitir los terrenos obtenidos por el Acuerdo de Permuta de MAYSAP S.L. con el Ayuntamiento de Ronda y que se ha descrito antes. El precio de esta compraventa es de 15.526.400 euros.

En dicho contrato se hace constar una condición suspensiva consistente en que en el plazo máximo de 36 meses (desde la fecha del contrato) se produzca la elevación a público del acuerdo de Permuta con el Ayuntamiento de Ronda, suscrito con igual fecha, y que se acredite la inscripción a favor de MAYSAP S.L. de la parcela objeto de venta en el Registro de la Propiedad.

5. Con fecha 26 de julio de 2005 se firma escritura pública por la que MAYSAP S.L. adquiere los terrenos de INMOBILIARIA RILKE por precio de 3.032.806,30 €. Estos son los terrenos que se permutan con el Ayuntamiento de Ronda.

6. El convenio urbanístico entre el Ayuntamiento de Ronda y MAYSAP S.L. se hace constar en escritura pública de 19 de mayo de 2006. En la misma se dispone, además de las segregaciones jurídicas en virtud de las cuales se constituyen las fincas titularidad del Ayuntamiento que se permutan, que "el otorgamiento y autorización de esta escritura producirá la tradición de las fincas transmitidas".

7. Posteriormente, en fecha 13 de diciembre de 2006 se formaliza escritura pública por la que MAYSAP S.L. vende a GRUPO RUIZ JURADO SAU los terrenos del antiguo recinto ferial de Ronda por importe de 15.526.000 €, si bien se hace constar que 6.971.740,36 euros corresponden a dación en pago de la deuda existente entre ambas sociedades (el préstamo que MAYSAP manifestó tener recibido de GRUPO RUIZ JURADO) y que documentan en contrato privado de 5 de mayo de 2005 y el resto como compraventa.

8. En fecha 21 de diciembre de 2006 GRUPO RUIZ JURADO SAU vende a EROSMER IBÉRICA S.A. los terrenos referidos. En la correspondiente escritura pública de compraventa se afirma que el precio estipulado es de 17.097.788 euros mas el IVA correspondiente. Del citado precio se dice que la cantidad de 6.971.740,36 euros ha sido entregada previamente, como dación en pago del préstamo que GRUPO RUIZ JURADO SAU y ALMUGA S.A. dicen haber celebrado el 5 de mayo de 2005.

**SEGUNDO.**- Con fecha 4 de mayo de 2009 se dicta por la Jefatura Regional de Inspección resolución por la que se acuerda dictar nueva propuesta de liquidación. En dicha propuesta se aceptan las alegaciones de la entidad en cuanto a la tributación de la entidad en el régimen de las sociedades patrimoniales, encontrándose ante la transmisión de un bien no afecto a actividad económica que produce la generación de ganancias o pérdidas patrimoniales, por lo que procede remitirnos a los artículos 33 a 36 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del IRPF para determinar las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas y también al artículo 35.1.h) de la misma norma para valorar la alteración derivada de la permuta.

Dado que las dos alteraciones que se constatan (una, la que deriva de la adquisición de la finca a Inmobiliaria Rilke y entrega al Ayuntamiento en el Convenio de permuta, y la otra, la transmisión a GRUPO RUIZ JURADO SAU del inmueble adquirido al Ayuntamiento), tienen un periodo de generación inferior al año, pues van, la primera de 26 de julio de 2005 a 19 de mayo de 2006, y, la segunda de 19 de mayo de 2006 a 13 de diciembre de 2006, en virtud de lo dispuesto en los artículos 38 a 40 del Real Decreto legislativo 3/2004 ambas quedaran integradas en la parte general de la renta del período, quedando gravadas al tipo del 40% ( art. 61.3 de la LIS ), estando gravado con este tipo impositivo el incremento global que resulte de la diferencia entre el precio de adquisición de la finca a Inmobiliaria Rilke (3.032.806,03 €) y el precio de transmisión a GRUPO RUIZ JURADO SAU (15.526.400 €), y ello cualquiera que sea el valor de mercado que se la pueda atribuir al bien en la aplicación de las normas de la permuta.



En cuanto a los valores a considerar de adquisición y enajenación, teniendo en cuenta que el incremento global de las dos transmisiones va a ser el mismo, procede confirmar los declarados por la entidad, que han dado como resultado un beneficio extraordinario de 8.846.565,38 € que tendrá el tratamiento de ganancia patrimonial integrada en la base imponible general, a la que habrá de adicionar los 97.132,03 € declarado por la entidad en esta partida.

Hay que aclarar que el beneficio extraordinario de 8.846.565,38 € se declara por el sujeto pasivo por esta misma cuantía en la casilla nº 435 de su declaración del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006; sin embargo al considerar el importe de la parte especial de la base imponible se consigna 7.901.718,50 €, sin que pueda explicarse a que se debe este ajuste.

Tras la puesta de manifiesto del expediente de la nueva propuesta de liquidación, se presentan alegaciones por la sociedad el 2 de junio de 2009. A la vista de las alegaciones el Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección dictó acuerdo de liquidación tributaria, el 23 de julio de 2009, notificado el 7 de agosto siguiente. La deuda tributaria ascendió a 2.149.792,35 € de las cuales 1.902.006,76 € corresponden a la cuota y 247.785,59 € a los intereses de demora.

**TERCERO.-** Contra el referido acuerdo de liquidación, el 4 de septiembre de 2009 se presenta por la interesada reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), formulando alegaciones.

En resolución de 17 de febrero de 2011 (R.G. 4615-09) el TEAC acordó desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta.

**CUARTO.-** Por la entidad mercantil MAYSAP S.L. se interpuso ante la Audiencia Nacional recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 23 de mayo de 2011, contra la resolución del TEAC de 17 de febrero de 2011. El recurso fue turnado a la Sección Segunda y resuelto mediante sentencia de 3 de abril de 2014, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don MIGUEL ÁNGEL CASTILLO SÁNCHEZ, en nombre y representación de la entidad mercantil MAYSAP S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011 por la que se confirma la liquidación correspondiente al impuesto de sociedades correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006 siendo el importe de la cuota 1.902.006,76 euros el importe de la cuota y 247.785,59 euros el importe de los intereses. Todo ello sin haber lugar a expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes".

Dice la sentencia recurrida en su Fundamento de Derecho Tercero que la cuestión que se suscita se concreta en determinar si los terrenos transmitidos por MAYSAP S.L. a la inmobiliaria Ruiz Jurado habían sido de su propiedad mas ó menos de un año a efectos de determinar el tipo de tributación; se plantea el problema respecto a si la fecha de compra y la efectiva transmisión ha sido la de otorgamiento de la escritura de compraventa (19 de mayo de 2006) ó una fecha anterior (tal como pretende la parte recurrente).

La parte recurrente pretende que la adquisición debe fijarse en el día 1 de julio de 2005 (firma del contrato privado de permuta) ó de inicio de las obras que suponen la transmisión (septiembre de 2005).

La Administración, por el contrario, pretende que la adquisición se produjo con fecha 19 de mayo de 2006 (fecha de otorgamiento de escritura) y la venta se produjo el día 13 de diciembre de 2006.

Esta cuestión tiene relevancia a la hora de determinar el tipo por el que debe tributar la operación y ello pues el artículo 61.3, de rúbrica "Régimen de sociedades patrimoniales", del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece: "3. Las sociedades patrimoniales tributarán por este impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales: a) La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, y se cuantificará según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La remisión se entiende hecha al artículo 38 del Real Decreto Legislativo 3/2004 que señala: 1. Para el cálculo de la renta del período impositivo, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta ley. 2. La renta del período impositivo se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial.

El artículo 40 señala que: 1. La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.



Si la ganancia se entiende producida en un periodo inferior al año tributará al 40% mientras que si se entiende producida en más de un año tributará al 15%.

Pues bien, conforme a la interpretación conjunta de ambos preceptos, en el supuesto de que la ganancia patrimonial, que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con menos de un año de antelación a la fecha de transmisión, no puede acogerse a su tributación o regularización en la "parte especial" de la renta del período impositivo, quedando relegada a su inclusión en la "parte general", por lo que conforme a las normas del citado artículo 61.3, "b) El tipo de gravamen será del 40 por ciento para la parte general de la base imponible. La parte especial de la base imponible tributará al 15 por ciento".

Por esta razón, la parte recurrente entiende que la tradición real se produjo en fecha 1 de julio de 2005, que es la fecha en que se suscribió el Acuerdo de Permuta, y que como la venta se produjo en fecha 13 de Diciembre de 2006, transcurrió más de un año entre ambas fechas por lo que debe tributar al tipo reducido.

Resulta esencial partir de lo que señala el artículo 609 del Código Civil en lo que se refiere a los modos de transmitir la propiedad cuando señala que: "La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción".

Dicho precepto debe completarse con lo previsto en el artículo 1462 del Código Civil cuando señala 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.

Por lo tanto, si no se acredita otra cosa, el otorgamiento de la escritura equivale a la entrega de la cosa.

De la lectura conjunta de ambos preceptos, se desprende que, si hay escritura pública, y de la misma no resulta o se deduce lo contrario, hay tradición, lo que no quiere decir que, si aquella falta, ésta no existe, pues el propio Código Civil prevé, bajo la rúbrica "De la entrega de la cosa vendida", distintas fórmulas que, como el otorgamiento de escritura pública, equivalen a la entrega de la cosa; de forma que, puede suceder que la "traditio" se ha producido independientemente del hecho de que un contrato privado se haya elevado a escritura pública, si se acredita que su entrega se produjo en momento anterior, como puede ser cuando se firmó el contrato privado.

La tradición, según se desprende de la regulación contenida en el Código Civil, consiste en la entrega de la cosa que se entenderá producida cuando ésta se ponga en poder y posesión del comprador ( art. 1462.1 CC ); lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo interpreta como la entrega y recepción de un objeto con el ánimo de transmitir y adquirir, respectivamente, su propiedad (sentencia de 18 de septiembre de 1996 , entre otras), es decir, la entrega material de la cosa constituye la denominada tradición real y únicamente es predicable de las cosas corporales.

Sin embargo, esa entrega efectiva o material de la cosa puede sustituirse por actos jurídicos de naturaleza jurídicamente diversa en los cuales la tradición entendida como efectiva entrega o como traspaso posesorio material es ficticia, como sucede en el supuesto del otorgamiento de escritura pública ( arts. 1462.2 y 1464), o en el caso de que así lo hayan acordado o dado su conformidad los contratantes, como reconoce el artículo 1.463 del Código Civil , en el supuesto de que la cosa vendida no pueda trasladarse a poder del comprador en el instante de la venta, o si éste la tenía ya en su poder por algún motivo (F. de D. Cuarto).

Eso es lo que ocurre en el caso presente en el que la fecha del otorgamiento de escritura debe ser considerada como aquella en la que se entiende efectuada la transmisión:

-En el Convenio de Permuta se habla de que se permuta la titularidad y que se transmite el pleno dominio de los bienes pero la efectividad de la transmisión aparece condicionada (Estipulación Tercera) a que se dé cuenta a la Consejería de Gobernación de la Junta de Andalucía a fin de que esta pudiera poner objeciones (cosa que no sucedió).

-En la escritura que formaliza ese Convenio de Permuta se afirma que "El otorgamiento y autorización de esta escritura producirá la tradición de las fincas transmitidas" y se añade que "los otorgantes pasan a ser dueños de las fincas que se describen".

-No consta que se haya llevado a cabo ninguna transmisión previa de la posesión de las fincas.

-En el Contrato privado de venta de fecha 1 de Julio de 2005 entre MAYSAP S.L. y GRUPO RUIZ JURADO, se condiciona su efectividad a la real transmisión derivada del Convenio de Permuta.





–Cuando se otorga la escritura de venta relativa a esta transmisión (en fecha 13 de diciembre de 2006) se señala expresamente que el título de adquisición fue la adquisición de las fincas otorgada con fecha 19 de mayo de 2006. Es decir, se reconoce por las propias partes otorgantes que la adquisición de la titularidad se produjo en la fecha señalada y no en un momento de transmisión de la posesión que no ha quedado acreditado.

La parte recurrente justifica su pretensión de que debe tributar al 15% en que la transmisión se produjo antes del otorgamiento de la escritura y para ello aporta:

–Un certificado del Secretario del Ayuntamiento de fecha 3 de junio de 2009 por el que se acredita que la posesión se materializó en septiembre de 2005 (folio 130).

–Un acta de manifestaciones del Secretario del Ayuntamiento en el que señala que la entrega de la finca debió producirse al final del verano de ese año.

–La justificación de que el Ayuntamiento le solicitó a la mercantil recurrente autorización para utilizar el terreno objeto de la permuta (folios 148 y 149) y en los que se hacía contar que la entrega se produjo de modo simultaneo por ambas partes.

–Acta de manifestaciones del Alcalde en el que también se expresa que considera que la entrega se produjo en noviembre de 2005 y que fue de modo simultaneo la entrega de las dos fincas objeto de permuta.

Estas pruebas resultan completamente insuficientes, a juicio de esta Sala, para desvanecer lo que consta en la escritura de elevación a público del Convenio de Permuta; no pueden prevalecer pruebas indiciarias ó manifestaciones más ó menos endebles emitidas sin ninguna seguridad ni contundencia sobre el contenido de lo que afirman, manifestaciones realizadas por el Secretario del Ayuntamiento y el Alcalde en relación a la fecha de entrega de una finca sobre lo que consta de modo fehaciente en una escritura pública a la que los preceptos señalados del Código Civil anuda el efecto de entender entregada la posesión de las fincas permutadas.

Entiende la parte recurrente que en el Convenio de 1 de julio de 2005 se pactaba que se transmitía el pleno dominio por lo que la posesión se debió entender entregada una vez que transcurrió el plazo para que la Junta de Andalucía hubiera puesto alguna objeción; esto no puede ser así y lo que es indiscutible es la fecha de otorgamiento de la escritura pública.

Por lo tanto, al no acreditarse suficientemente otra cosa, es obligado, siguiendo los preceptos citados, remitirse a la fecha de otorgamiento de escritura pública por lo que, entre la compra y la venta no transcurrió más de un año y la liquidación impugnada es correcta al haberse aplicado el tipo de interés correcto y debe desestimarse el presente recurso contencioso confirmando la resolución impugnada (F. de D. Quinto).

**QUINTO.-** Contra la referida sentencia la representación procesal de MAYSAP S.L. preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación, que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

Por auto de 9 de octubre de 2014 la Sección Primera de esta Sala acordó declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de MAYSAP, S.L. contra la Sentencia de 3 de abril de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 170/2011, en lo que respecta al punto 1 del motivo primero del escrito de interposición del recurso de casación y la admisión del recurso en cuanto al punto 2 del referido motivo primero y del motivo segundo. Para la sustanciación del recurso, remítanse las actuaciones a la Sección Segunda de ésta Sala Tercera, de conformidad con las normas de reparto de asuntos.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por el Abogado del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 8 de marzo de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

**SEXTO.-** Los motivos de casación en que se apoya el recurso son los siguientes:

-El motivo primero, en lo que se refiere al punto dos que es el que ha sido admitido, denuncia, al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la LJCA, infracción de las normas que rigen la adecuada motivación de las sentencias y la coherencia de las mismas, por infracción del artículo 33.1 y 67.1 de la LJCA y 218.1 y 3 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, aplicable de conformidad con la Disposición Final Primera de la LJCA, produciéndose, asimismo, infracción del artículo 24 de la Constitución española de 17 de diciembre de 1978, por vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al haber incurrido la sentencia de instancia en incongruencia omisiva o ex silentio.



-El segundo motivo de casación se formula al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley jurisdiccional por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil MAYSAP S.L. la sentencia de 3 de abril de 2014 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 170/2011 interpuesto por dicha entidad contra la resolución del TEAC de 17 de febrero de 2011 por la que se confirmó la liquidación correspondiente al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, siendo el importe de la cuota 1.902.006,76 euros y el de los intereses 247.785,59 euros.

**SEGUNDO.- 1.** En el punto dos del motivo segundo de casación la recurrente MAYSAP S.L. hace notar que la sentencia de la Audiencia Nacional objeto del presente recurso de casación incurre en un supuesto manifiesto de incongruencia omisiva en relación con el análisis de las pretensiones de la entidad MAYSAP S.L. susceptible de provocarle indefensión, con infracción, entre otros, de los artículos 209 y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

La recurrente entiende que se ha producido una infracción de las normas reguladoras de la sentencia, puesto que no se ha pronunciado, ni de forma expresa ni tácita, sobre uno de los argumentos de MAYSAP S.L. que habría determinado que se declarase la nulidad del Acuerdo de liquidación confirmado por la resolución del TEAC y, en particular, sobre la incorrecta práctica de la liquidación de intereses contenida en el citado Acuerdo, toda vez que las actuaciones inspectoras de las que el mismo traía causa habían sobrepasado el plazo legalmente establecido.

La congruencia exige que exista realmente un análisis de dichos argumentos y que dicho análisis se vierta en la sentencia en un razonamiento mínimo que permita constatar que, cuando menos, dichos argumentos han sido considerados por el Tribunal antes de dictar su fallo.

En el presente caso es evidente que la Audiencia Nacional realmente no ha efectuado confrontación alguna de los argumentos vertidos por MAYSAP S.L. en su escrito de demanda, al haber obviado total y absolutamente el petitum derivado del Segundo de los Fundamentos de Derecho de su escrito de demanda y por lo tanto incurre en la citada incongruencia omisiva.

La recurrente exponía en su escrito de formulación de demanda los argumentos que apoyaban, a su juicio, la indebida determinación de la liquidación de intereses practicada. A pesar de ello, la sentencia dictada no es que rechace la tesis de la recurrente sino que, simplemente, no entra a valorar esta cuestión.

**2.** El motivo debe ser estimado puesto que se incurre en incongruencia omisiva cuando la sentencia recurrida omite resolver sobre alguna de las cuestiones planteadas en la demanda. Resulta innegable que la parte actora en la instancia alegó en su demanda sobre la incorrecta práctica de la liquidación de intereses contenida en el acuerdo de liquidación por entender que las actuaciones inspectoras de las que el acuerdo de liquidación traía causa habían sobrepasado el plazo legalmente establecido. Era, sin duda, obligación de la Sala de instancia atender la cuestión planteada y resolverla conforme a los antecedentes obrantes y legalidad aplicable, lo que en modo alguno hizo, omitiendo toda respuesta al efecto.

Debemos, por tanto, estimar este primer motivo de casación que denuncia el vicio de incongruencia omisiva.

Una vez establecido que la sentencia de instancia debe ser casada, procedería que entrásemos a resolver lo pertinente dentro de los términos en que aparece planteado el debate, según dispone el artículo 95.2.d) de la ley de esta Jurisdicción .

**TERCERO.-1.** La parte recurrente estima que no se ha procedido a fijar correctamente en la sentencia recurrida el **momento en que se produjo la "traditio" de los terrenos del antiguo recinto ferial objeto del convenio de permuta** celebrado el día 1 de julio de 2005 entre MAYSAP S.L. y el Ayuntamiento de Rota y, por ende, la fecha en que desplegó efectos jurídicos y fiscales dicha transmisión, limitándose a concretar como tal la que se deduce de la escritura de elevación a público del citado convenio de permuta.

El objeto de la presente litis se ha visto circunscrito, exclusivamente, a determinar si el beneficio obtenido (por importe 8,846.595,38 euros) como consecuencia de la transmisión de unos terrenos a la mercantil GRUPO RUIZ JURADO S.A. , que previamente habían sido adquiridos mediante permuta con el Ayuntamiento de Ronda, tuvo un período de generación superior a un año y, en consecuencia, debe tributar al tipo impositivo del 15



por ciento, por cuanto que la "traditio" de dichos terrenos se produjo a favor de MAYSAP S.L. desde el mismo momento de la suscripción del contrato de permuta con el citado Consistorio y no como consecuencia de la elevación a público de dicho contrato -tesis mantenida por la recurrente-, o si, por el contrario, dicha ganancia patrimonial tuvo un período de generación inferior a un año, debiendo tributar al tipo impositivo del cuarenta por ciento -tesis mantenida por la Administración Tributaria y por la sentencia impugnada-, por considerar como fecha de adquisición la correspondiente a la Escritura pública de 16 de mayo de 2006.

En concreto, se hace necesario determinar el momento en que se produjo la "traditio" de los terrenos permutados con el Ayuntamiento de Ronda.

En este sentido, el artículo 609 del Código civil establece que: "la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la Ley, por la donación, por la sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición".

Por su parte, la regulación de la "traditio" respecto de los bienes inmuebles se encuentra recogida en el artículo 1462 del Código Civil, a cuyo tenor:

"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 se dedujere claramente lo contrario".

La Audiencia Nacional concluyó que no se produjo un supuesto de tradición real, sino ficticia, única y exclusivamente por el mero hecho de haberse elevado a público el Convenio urbanístico suscrito entre la recurrente y el Ayuntamiento de Ronda, confirmando con ello la postura de la Administración.

En el presente caso, la recurrente viene sosteniendo en las diferentes instancias que la "traditio" o entrega de los terrenos objeto del Convenio de Permuta suscrito entre la recurrente y el Ayuntamiento de Ronda se produjo en la misma fecha en que desplegó plenos efectos el Convenio y se tomó la posesión por la recurrente, es decir, con fecha 20 de septiembre de 2005, extremo que se deduce de la propia certificación expedida por el Secretario General del Ayuntamiento de Ronda.

Frente a ello, tanto la Administración Tributaria en un primer momento, como el Tribunal Económico-Administrativo, y ahora la Audiencia Nacional, han venido a considerar que, en el presente supuesto, la "traditio" y, por tanto la puesta en posesión de la recurrente de los terrenos permutados con el Ayuntamiento de Ronda, no tuvo lugar hasta el otorgamiento de la escritura pública de permuta, con fecha 19 de mayo de 2006 por considerar que no hay ningún hecho anterior que avale lo contrario y por deducirse de forma expresa del contenido de la citada Escritura.

2. La recurrente desarrolla su tesis sosteniendo que la posesión de los terrenos adquiridos por permuta con el Ayuntamiento de Ronda tuvo lugar el 1 de julio de 2005; (firma del contrato de permuta al que se le llama Convenio) o de inicio de las obras que suponen la transmisión (20 de septiembre de 2005). Y utiliza como argumentos los siguientes:

-En el Convenio las partes no se obligaban a otorgar escritura pública en una fecha determinada, ni condicionaban la entrega de la posesión al otorgamiento de la escritura pública, a diferencia de lo pactado entre la recurrente e INMOBILIARIA RILKE S.L., donde sí se supeditaba la entrega de la posesión al otorgamiento de la escritura pública.

-Lo que dispone la dicción literal del Convenio es que transcurridos 15 días desde la recepción de la comunicación del convenio de permuta por la Consejería de Gobernación y Justicia de la Junta de Andalucía proseguirán las actuaciones, facultándose al Alcalde para elevar a público el Convenio, para el caso de que cualquiera de las partes lo requiriese, pero no como causa de entrega de la posesión.

-Las partes del convenio de permuta, en ejercicio de su autonomía de voluntad, procedieron a la formalización de la "traditio" mediante la entrega material de los terrenos permutados, con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública de permuta.

-La cláusula que figura en la escritura pública de permuta de que el otorgamiento de la misma supone la entrega o "traditio" de las fincas permutadas, es una cláusula tipo de las que se incluyen en las escrituras de transmisión de dominio, según el artículo 1462 del Código civil.

-La entrega de los terrenos por el Ayuntamiento a la recurrente en la fecha del Convenio de permuta el 1 de julio de 2005 resulta de las declaraciones hechas por el propio Ayuntamiento -Alcalde y Secretario del Ayuntamiento- y que figuran en los autos.



3. La entrega o "traditio" de los terrenos por parte del Ayuntamiento de Ronda a la sociedad recurrente para determinar la fecha de su adquisición en base a la teoría del título y el modo es una cuestión de hecho que ha sido determinada por la sentencia recurrida en virtud de la apreciación de la prueba, que hacemos nuestra. Esta apreciación de la prueba hecha por el tribunal de instancia no es revisable en casación, como es pacífico y comúnmente aceptado. Y por ello se ha inadmitido el punto uno del motivo primero del recurso de casación interpuesto por la recurrente. Y en ese motivo lo que MAYSAP S.L. pretendía era desvirtuar la apreciación de la prueba hecha por la sentencia recurrida sobre esta importante cuestión, la entrega de los terrenos en la adquisición de los mismos por la recurrente. Y esta cuestión ha sido determinada por el tribunal de instancia.

Dice la sentencia, analizando las pruebas de las declaraciones del Alcalde y Secretario del Ayuntamiento -folio 7- que estas pruebas resultan completamente insuficientes, a juicio de la Sala, para desvanecer lo que consta en la escritura de elevación a público del convenio de permuta; no pueden prevalecer pruebas indiciarias o manifestaciones más o menos endebles emitidas sin ninguna seguridad ni contundencia sobre el contenido de lo que afirman, manifestaciones realizadas por el Secretario del Ayuntamiento y el Alcalde en relación a la fecha de entrega de una finca sobre lo que consta de modo fehaciente en una escritura pública a la que los preceptos señalados del Código Civil anudan el efecto de entender entrega la posesión de las fincas permutadas." Y más abajo dice: ... al no acreditarse suficientemente otra cosa, es obligado... remitirse a la fecha de otorgamiento de escritura pública por lo que entre la compra y la venta no transcurrió más de un año...".

Hay otro argumento adicional, que se expuso en la resolución del TEAC impugnada y confirmada y sobre el que nada dice la sentencia de instancia. En la propia escritura de 19 de mayo de 2006 se realizó la segregación de las fincas que van a ser entregadas a MAYSAP S.L. por el Ayuntamiento de Ronda, actuación que permite una individualización del objeto de la permuta en una finca singular y concreta y sin la cual no podría producirse la entrega de la posesión de la misma. Y este negocio jurídico previo se llevó a cabo el 19 de mayo de 2006 y es entonces cuando tuvo lugar la "traditio ficta" por aplicación del artículo 1462 del Código civil .

**CUARTO.- 1.** Alega la recurrente infracción del artículo 35 apartado 2 del Real Decreto Legislativo 3/2004 por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la remisión que a dicho precepto se realiza; por resultar aplicable el régimen especial de las sociedades patrimoniales y por el artículo 61 apartado 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en lo que se refiere a las ganancias de patrimonio derivadas de la transmisión de bienes inmuebles.

Dice la recurrente que al haberse concluido, de forma improcedente, que la "traditio" de los terrenos de referencia se produjo en virtud del otorgamiento de la escritura pública, de 19 de mayo de 2006, ello ha determinado una incorrecta aplicación de la regulación contenida en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por remisión de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, respecto del tipo impositivo que resulta de aplicación a la ganancia patrimonial generada en sede de la entidad recurrente como consecuencia de la transmisión de unos terrenos a la mercantil GRUPO RUIZ JURADO S.A., que previamente habían sido adquiridos mediante permuta al Ayuntamiento de Ronda, por cuanto que no se ha considerado adecuadamente su período de generación, el cual fue superior a un año, quebrando por tanto los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

El artículo 61.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) vigente en los ejercicios a que se refieren los hechos que han dado lugar a la regularización tributaria discutida, señalaba que:

*"Las sociedades patrimoniales tributarán por este impuesto de acuerdo con las siguientes reglas especiales:*

*La base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial y se cuantificará según lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*El tipo de gravamen será del 40 por ciento para la parte general de la base imponible. La parte especial de la base imponible tributará al tipo del quince por ciento".*

Por tanto, de conformidad con el citado precepto, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las sociedades patrimoniales debe determinarse siguiendo las normas del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, con una serie de particularidades. En concreto, la base imponible de las sociedades patrimoniales se dividirá en dos partes: la parte general y la parte especial. Esta última vendrá constituida por las ganancias y pérdidas de patrimonio obtenidas en más de un año, mientras que la parte general de la base imponible estará constituida por todas las demás rentas. En cuanto al tipo impositivo, se establece un tipo fijo del 40 por ciento aplicable a la parte general y a un tipo de gravamen del 15 por ciento para la parte especial.

2. La controversia que se plantea en este punto es determinar si la ganancia patrimonial obtenida por la recurrente con ocasión de la venta a la sociedad GRUPO RUIZ JURADO SAU mediante escritura publica de





13 de diciembre de 2006 de unos terrenos sitos en Ronda (Málaga) debe considerarse como generada en un periodo inferior a un año, en cuyo caso tributan al tipo de gravamen del 40% o, por el contrario, su periodo de generación es superior a un año, procediendo la aplicación del tipo del 15%, todo ello de conformidad con lo dispuesto en los artículos 38 a 40 del Real Decreto Legislativo 3/2004 del IRPF y artículo 61.3 b) –entonces vigente– del Real Decreto Legislativo 4/2004 ,del Impuesto sobre Sociedades .

La recurrente sostiene que la tradición real, es decir, la toma de posesión material de los terrenos permutados tuvo lugar en la fecha en que se suscribió el Convenio de Permuta de 1 de julio de 2005, por lo que el periodo de generación de la ganancia patrimonial, hasta la escritura de 13 de diciembre de 2006, fue superior a un año.

La Resolución del TEAC y la sentencia impugnada en el presente recurso consideran, sin embargo, que la adquisición de la propiedad de los terrenos permutados no tuvo lugar hasta el otorgamiento de la escritura pública de permuta, ya prevista en el propio convenio, que tuvo lugar el 19 de mayo de 2006, por lo que la ganancia patrimonial atribuible a la recurrente tuvo un periodo de generación inferior al año. La Sala instancia, ha valorado en su conjunto el material probatorio acopiado en expediente administrativo, única prueba propuesta por la parte y admitida por la Sala, para llegar a la conclusión de que la entrega de la cosa se produjo en la fecha en que se otorgó la escritura (19 de mayo de 2006) y no, como pretende la recurrente el 1 de julio de 2005 (firma del contrato privado o de permuta).

La recurrente considera que la toma de posesión de los terrenos el 1 de julio de 2005 resulta acreditada por un certificado expedido por el Secretario del Ayuntamiento el 3 de junio de 2009 en el que, tras manifestar que el convenio de permuta de 1 de julio de 2005 se remitió a la Delegación del Gobierno el 5 de septiembre de 2005, afirma que "transcurrido el plazo sin que se recibiera ningún requerimiento se materializó la "posesión a favor de Maysap S.L.", manifestación ciertamente equívoca y poco congruente con el contenido del resto del certificado que , además, no refiere o describe datos o razones fácticas o materiales que soporten su afirmación y, sobre todo, no se compadece con las actuaciones siguientes, previstas en el propio Convenio, que no eran otras que el otorgamiento de la escritura pública de permuta, ni con el contenido de esta escritura de 13 de diciembre de 2006 en la que:

–Se tiene que llevar a cabo, en primer lugar, una individualización e identificación del terreno que el Ayuntamiento entrega en permuta mediante las correspondientes segregaciones, lo que posibilita, a partir de dicho momento, la entrega de la posesión de lo efectivamente adquirido por permuta. La propia escritura pública se refiere a las porciones segregadas añadiendo que "por medio de la presente (escritura pública) se transmitirá a Maysap S.L."

–En el Otorgamiento Tercero de la escritura se declara que "el otorgamiento y autorización de esta escritura producirá la tradición de las fincas transmitidas" y en el Primero que "Maysap SL pasa a ser dueña de la parcela segregada".

Puesto en relación lo expuesto con el párrafo segundo del artículo 1462 del Código civil -tradición instrumental– es claro que la propia escritura expresa su equivalencia con la tradición y que de la misma no puede deducirse lo contrario y, menos aun, "claramente", expresión que requeriría, para destruir la presunción que establece el precepto, una específica declaración de voluntad de las partes en la propia escritura y que aquí no ha tenido lugar.

**QUINTO.- 1.** Denuncia la recurrente la infracción de los artículos 26.4 y 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por los que se determina cómo han de computarse los **intereses de demora**, al haberse calculado de forma errónea los que eventualmente pudieran ser exigibles atendiendo al plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

A juicio de la recurrente, la determinación de la cuantía de los intereses liquidados por la Administración Tributaria ha supuesto la infracción de los artículos 26.4 y 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , por los que se determina cómo han de computarse los intereses de demora, una vez que se ha superado el tiempo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

A la luz de lo dispuesto en los preceptos citados, y toda vez que no existe controversia sobre los hechos de que: 1º) el inicio de las actuaciones de comprobación se produjo con fecha 13 de noviembre de 2007, y 2º) el fin de las citadas actuaciones coincide con al fecha en que fue dictado el acuerdo de liquidación, esto es, 23 de julio de 2009, es evidente que las mismas se prolongaron durante más de los 12 meses establecidos legalmente, motivo por el cual la recurrente planteaba en su escrito de demanda la infracción de lo dispuesto en los artículos de referencia.

Los puntos objeto de debate en la instancia fueron:



La procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras de 12 a 24 meses, atendiendo a si podía considerarse que las actuaciones inspectoras seguidas con la recurrente revestían o no especial complejidad, y ello por cuanto que ni el volumen de operaciones de la recurrente ni las operaciones inmobiliarias que estaban siendo objeto de comprobación podían calificarse de esa manera, tal como exige la letra a) del apartado primero del artículo 150 de la LGT .

La correcta determinación del "dies ad quem" para el cálculo de la liquidación de intereses practicada, atendiendo a que la notificación del inicio de actuaciones se produjo el 13 de noviembre de 2007; por lo que, solo se podrían haber exigido intereses de demora hasta el 13 de noviembre de 2008, por lo que el importe de la liquidación de intereses que fue practicada por la Administración Tributaria y confirmada por la sentencia de instancia, al no haberse pronunciado sobre este motivo, es superior al que prevé la norma fiscal.

2. El procedimiento de inspección revistió especial complejidad al afectar a las actividades de sociedades relacionadas.

En efecto, el administrador de Maysap S.L. era, asimismo, el administrador del Grupo Ruiz Jurado S.A. objeto de actuaciones de comprobación e inspección en la misma Unidad.

De otra parte, MAYSAP S.L. había realizado la mayor parte de su actividad económica a través de una operación inmobiliaria con el Grupo Ruiz Jurado S.A., por lo que se precisó realizar actuaciones simultáneas respecto a ambas.

Estaba, pues, debidamente justificada la ampliación del plazo de las actuaciones en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria que dio lugar a la liquidación recurrida. Hubo pues un acuerdo de prórroga o ampliación de las actuaciones inspectoras por otros doce meses acordada el 27 de agosto de 2008, por lo que la Administración contaba en total con veinticuatro meses para terminar el procedimiento y dictar la liquidación. Y computadas la fecha de inicio del procedimiento, el 13 de noviembre de 2007 y su terminación el 23 de julio de 2009, es obvio que se ha respetado el plazo y por consiguiente no se ha incumplido plazo legal alguno, por lo que los intereses de demora exigidos responden a la legalidad. El motivo no debe pues prosperar.

**SEXTO.-** No procede hacer expreso pronunciamiento sobre las **costas** procesales y en cuanto a las de instancia cada parte abonará las suyas.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

## FALLAMOS

PRIMERO.- Debemos estimar y estimamos, aunque sólo por razón del vicio de incongruencia omisiva en que incurrió, el presente recurso de casación núm. 1639/2014, interpuesto por la representación procesal de la entidad MAYSAP S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 3 de abril de 2014, en el recurso contencioso-administrativo núm. 170/2011, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, sentencia que se casa y anula.

SEGUNDO.- Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 170/2011 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de febrero de 2011, cuya validez debe confirmarse.

TERCERO.- No procede efectuar expresa imposición de las costas de este recurso ni de las devengadas en la instancia.

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