



Roj: **STS 1081/2017 - ECLI:ES:TS:2017:1081**

Id Cendoj: **28079130022017100106**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/03/2017**

Nº de Recurso: **700/2016**

Nº de Resolución: **486/2017**

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 25-07-2013,**

**SAN 186/2016,**

**STS 1081/2017**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 21 de marzo de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación num. 700/2016, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 28 de enero de 2016, 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 num. 594/2013 en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, siendo de 1.530.692,39 euros la cuantía del acuerdo de liquidación provisional dictado. Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida la entidad COLINAS DEL MIRAMAR S.L, representada por el procurador D. Antonio de Palma Villalón y bajo la dirección técnica-jurídica del letrado D. Javier Martín Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martinez Mico

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Son datos a considerar los siguientes:

1. Con fecha de 27 de diciembre de 2006 se suscribió contrato privado de compraventa en virtud del cual las partes vendedoras (COLINAS DEL MIRAMAR, SL y DIFUSIÓN DEL VESTIDO, SA) transmiten a BRUESA INMOBILIARIA, SL una serie de parcelas resultantes del Proyecto de Reparcelación del sector SUP-LE.5 "Colinas del Limonar" en Málaga.

Se expone que la mercantil era propietaria en pleno dominio de las participaciones indivisas que se indican en las fincas rústicas que se describen.

En el Exponendo II se manifiesta que las fincas descritas forman parte del sector SUP-LE. 5 "Colinas del Limonar" cuyo Plan Parcial fue aprobado con fecha de 24 de junio de 2004.

En el Exponendo III, tras la aprobación por la Gerencia Municipal de Urbanismo, Obras Infraestructuras del Ayuntamiento de Málaga, con fecha 22 de noviembre de 2006, del proyecto de reparcelación del Sector SUP-LE. 5 "Colinas del Limonar", las mercantiles referidas en el exponendo han resultado, en lo que aquí interesa, propietarias de las siguientes parcelas:

Colinas del Miramar, SL: En la zona norte: nº 263,264,265,266 y 267- UAS15- y nº277 y 278 -UAS 16-) y en la zona sur. nº 101,102,110,111 y 112 - UAS4-



En la *cláusula Primera -"Objeto"* consta que las partes compradoras venden a BRUESA INMOBILIARIA, SA las parcelas descritas poniéndolas a su disposición y libre de todo tipo de cargas, gravámenes y arrendamientos (salvo en lo tocante a la anotación preventiva de demanda a las que están afectas)».

En la *cláusula Segunda-"Precio"* se fija el precio total de las parcelas, a distribuir en la proporción correspondiente a cada una de las mercantiles vendedoras, en 9.292.580 euros más el IVA (1.486.812,80 €). Se prevé que será pagadero de la siguiente forma:

- a) 1.452.961,04 €, con anterioridad al 25 de enero de 2007.
- b) 1.486.812,80 € correspondientes al IVA de toda la operación, con anterioridad al 25 de enero de 2007.
- c) 3.193.328,96 €, en el momento de elevación a escritura pública de la presente compraventa, que tendrá lugar en el plazo máximo de dos meses a contar desde el día siguiente a la inscripción del proyecto de reparcelación del Sector SUP-LE.5 "Colinas del Limonar" en el Registro de la Propiedad, y el Notario que determine la parte compradora.
- d) Y el resto, 4.646.290 €, se satisfará proporcionalmente en función de las ventas de las viviendas a construir en las parcelas vendidas cuando se vayan realizando.

Con fecha de *28 de diciembre de 2006* se suscribió *otro contrato privado* entre las partes, en cuya cláusula Primera se establece que el contrato de 27 de diciembre de 2006 "quedará resuelto de pleno derecho y a todos los efectos en el supuesto de que la compradora "Gruesa Inmobiliaria, SA" no satisfaga antes del 25 de enero de 2007 las cantidades a que se ha comprometido para dicha fecha por contrato; *no teniendo las partes nada que reclamarse bajo ningún concepto para el caso de resolución por impago*".

En la cláusula Segunda, bajo la rúbrica "Modificación del contrato de veintisiete de diciembre de 2006", las partes pactan modificar el contrato privado de compraventa de 27 de diciembre de 2006 a los efectos de "convenir el pago a las mercantiles vendedoras en la proporción que les corresponde del 50% de la cantidad obtenida como beneficio por la venta de las parcelas que se obtengan en el desarrollo urbanístico de las fincas objeto del contrato, y a estos efectos se fija el coste de cada parcela en el importe de 889.497,91 euros. La liquidación de dicho beneficio se realizará una vez completada la venta de las parcelas".

Por lo que respecta a las personas suscriptoras de estos documentos privados, se ha de señalar que en representación de las partes vendedoras intervino D. Romeo , en virtud del apoderamiento otorgado en escritura pública. y en representación de la parte compradora interviene D. Segismundo , actuando en calidad de mandatario verbal.

2. Obra en el expediente una factura NUM000 , fecha 28 de diciembre de 2006, emitida por el obligado tributario a BRUESA INMOBILIARIA, SL por el concepto "Venta de terrenos según proyecto de reparcelación del sector. SUPE 5 (Colinas del Limonar) en zona norte (nº 263, 264, 265, 266 y 267-UAS 15 y nº 277 y 278-UAS 16) y en la zona sur (nº 101, 102, 110, 111 y 112-UAS 4). (Contrato 28/12/2006)" en la que consta la repercusión del IVA sobre el precio convenido (4.401.844,00 euros). Y donde se señala que "esta factura será pagadera en la forma y tiempo que refiere la cláusula segunda del contrato de 28/12/2006".

El obligado tributario autoliquidó este IVA repercutido en la autoliquidación correspondiente al último período de 2006.

3. El *6 de julio de 2007* se otorga *escritura pública de compraventa*, en la cual no se hace referencia ninguna a elevar a público un contrato privado anterior, que ni se menciona. Respecto a las personas que comparecen ante Notario, se ha de señalar que en representación de las partes vendedoras intervino D. Romeo , en virtud de apoderamiento otorgado en escritura pública; y en representación de la parte compradora, Bruesa SL. interviene D. Arturo como apoderado de la entidad, sin que por el mismo se haga tampoco referencia alguna a la celebración del previo contrato de compraventa por parte de un mandatario verbal de Bruesa SL.

El precio de la compraventa determinado en la escritura (9.292.580,00 euros más el IVA) es el mismo que el fijado en el contrato privado, si bien se modifica su distribución entre las partes vendedoras de forma que al obligado tributario le corresponde 4.966.884 euros más el IVA, en lugar de los 4.890.736,00 euros fijados inicialmente.

4. En la declaración-liquidación complementaria presentada del IS de 2006 el obligado tributario integró en su cuenta de pérdidas y ganancias la totalidad de la renta obtenida (4.616.746,91) que tributó al tipo del 15% de acuerdo con el régimen de sociedades patrimoniales que le era aplicable.

5. En escritura de subsanación de otra, de 7 de abril de 2010, se dice lo siguiente:



"Que con fecha seis de julio de dos mil siete, ante el Notario de Málaga, Don Luis María Carreño Montejo, con el número 1.544 de protocolo, los comparecientes, en igual representación, otorgaron escritura de compraventa por la cual "DIFUSION DEL VESTIDO, S.A." Y "COLINAS DEL MIRAMAR, S.L." transmitían a 'GRUESA INMOBILIARIA, S.A.' una serie de parcelas de terreno que pertenecían a cada una de las primeras y que aparecen relacionadas en los expositivos I y II del instrumento, por los precios consignados en las estipulaciones PRIMERA y SEGUNDA del mismo.

II- Que, según los términos en los que quedó formalizado el contrato, la compraventa tenía lugar y se perfeccionó en el momento de otorgar las partes la mencionada escritura.

III- Que sin embargo, lo cierto era que la transmisión de los terrenos por este título se había producido con anterioridad, habiendo quedado instrumentada en sendos documentos privados de compraventa de 27 y 28 Diciembre de 2006, suscritos por las partes, de cuya prueba hay fehaciencia por existir envío de los mismos debidamente firmados mediante burofax, cuyas fotocopias se acompañan a la presente.

IV.- Que, congruentemente, la verdadera intención de DIFUSIÓN DEL VESTIDO, S. A, COLINAS DEL MIRAMAR, S.L. y GRUESA INMOBILIARIA, S.A. al comparecer ante Notario y otorgar escritura no era la de formalizar ex novo una compraventa, como terminaron haciendo, sino la de solemnizar la que habían convenido y perfeccionado con anterioridad, elevándola a documento público.

V. - Que es intención de las partes subsanar el error padecido y restablecer en sus términos la realidad contractual, para que la escritura en cuestión la recoja y responda así a la auténtica voluntad de las mismas."

**SEGUNDO.-** Con fecha 16 de febrero de 2010, tras procedimiento de comprobación limitada, se giró por la Administración de Málaga Este de la AEAT liquidación provisional del IS, ejercicio 2007, NUM001 , por importe de 1.530.692,39 €.

Con fecha 15 de mayo de 2010 se dicta acuerdo sancionador, NUM002 , por importe de 354.734,72 €, por dicho concepto y ejercicio.

**TERCERO.-** Contra ambos acuerdos de liquidación se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, números de expediente NUM003 y NUM004 , alegando en el pertinente trámite la improcedencia de imputar la plusvalía al ejercicio 2007, sino al 2006; subsidiariamente, que la Administración tributaria debía minorar de oficio, en la propia liquidación provisional impugnada, la deuda tributaria resultante en la cuota tributaria asociada a la renta generada con la transmisión de las parcelas que autoliquidó en la declaración correspondiente al IS de 2006; y en cuanto a la sanción, su improcedencia por falta de motivación y ausencia de culpabilidad.

Dicho *Tribunal Regional*, en resolución de 22 de diciembre de 2011 , acordó estimar en parte la reclamación NUM003 , confirmando la liquidación, si bien reconociendo el deber de la Administración Tributaria de entrar a valorar la procedencia de la devolución/compensación de las cantidades autoliquidadas en la declaración del IS de 2006 con la deuda tributaria liquidada por el IS de 2007; y desestimar la reclamación NUM004 , confirmando la sanción.

La resolución fue notificada el 13 de enero de 2012

**CUARTO.-** Con fecha 10 de febrero de 2012, la interesada interpuso recurso de alzada, nº RG 1505/12, reiterando las alegaciones vertidas en primera instancia así como sus discrepancias con la resolución recurrida.

**QUINTO.-** Con fecha 22 de marzo de 2012 la entidad presentó ante la Delegación Provincial de Gestión de Málaga Este escrito manifestando que, no siendo firme la liquidación provisional por el IS 2007, solicitaba la rectificación de su autoliquidación del IS 2007, en el sentido de solicitar la aplicación del criterio general de imputación temporal del beneficio obtenido por la sociedad con motivo de la venta de una serie de parcelas, atribuyendo y gravando en función de los cobros parciales del precio aplazado, de acuerdo con el artículo 191 del TRLIS, lo que suponía la consiguiente modificación de la liquidación practicada por ese órgano en relación con el ejercicio 2007 así como de la sanción impuesta.

Con fecha 20 de julio de 2012, la interesada presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central escrito manifestando no haber recibido contestación expresa a su solicitud de interponer reclamación económico administrativa, en única instancia, solicitando su acumulación al recurso de alzada planteado contra las resoluciones del TEAR de Andalucía en relación con la liquidación provisional de 2007 y sanción impugnadas. Dicha reclamación recibió el nº RG. NUM005 .

**SEXTO.-** Con fecha 7 de septiembre de 2012, la interesada presentó ante el Tribunal Económico-Administrativo Central escrito manifestando que, habiendo recibido notificación de la resolución del órgano de gestión que



se acompaña, que acordaba no admitir a trámite la solicitud de rectificación de autoliquidación, procedía a interponer reclamación económico administrativa contra dicha resolución expresa, solicitando la acumulación a las anteriores reclamaciones. Dicha reclamación recibió el nº RG. NUM006 .

Con fecha 27 de febrero de 2012, el Abogado del Estado-Secretario procedió a acumular los expedientes RG. NUM005 y RG. NUM006 .

**SÉPTIMO.-** En fecha 25 de julio de 2013(R.G 1501/2012)el Tribunal Económico Administrativo Central acordó estimar en parte el recurso de alzada confirmando la resolución del Tribunal Regional en lo relativo a la liquidación, pero no así en lo relativo a la sanción, que se anulaba.

**OCTAVO.-** Contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de julio de 2013 ( RG 1505/2012 ) y contra resolución del TEAC de igual fecha ( R.G. 6924/2012 Y 6925/2012) que declaró el archivo de la solicitud de rectificación de autoliquidación del IS 2007 y desestimaba la reclamación nº NUM006 , COLINAS DEL MIRAMAR S.L. promovió recurso contencioso- administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnada a la Sección Segunda y resuelta en sentencia num. 44/2016, de 28 de enero , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal:

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Colinas del Miramar, S.L., contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de julio de 2013, dictadas en las reclamaciones R.G: NUM007 , R.G NUM005 y R.G NUM006 , a que las presentes actuaciones se contraen, así como las actuaciones de las que aquellas traen causa por no ser conformes a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, con imposición de costas a la Administración.

**NOVENO.-** Contra la referida sentencia la representación procesal de la Administración General del Estado preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por la representación procesal de la parte recurrida - Colinas del Miramar S.L. - su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 21 de febrero de 2017 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.

**DÉCIMO.-** Los **motivos de casación** en que se funda el recurso de casación del Abogado del Estado son los siguientes:

1º) Se articula el primer motivo de casación al amparo del art. 88. 1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción , por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate, en particular, del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TR aprobado por RD Leg 4/2004, de 1 de marzo) según el cual: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros", por cuanto imputa a la base imponible correspondiente a un ejercicio fiscal (2006) un ingreso generado por la transmisión de un elemento patrimonial producida en el ejercicio siguiente (2007), así como de los artículos 61 a 63 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TR aprobado por RD Leg 4/2004, de 1 de marzo, en relación con la Disposición Derogatoria 2.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre ) en cuanto permite la aplicación del régimen tributario especial de sociedades patrimoniales a una operación imputable a un ejercicio fiscal en el que ya estaba derogado (2007).

Se infringen igualmente los artículos 609 , 1462 a 1464 , 1258 , 1445 y 1450 del Código Civil , por entender producida la transmisión sin tradición, sino con la mera celebración del contrato privado de compraventa, y, con ello, anudar indebidamente a este contrato los efectos fiscales propios de la transmisión de la propiedad del bien, confundiendo el título y el modo, valorando las pruebas de validez y eficacia del contrato de compraventa como pruebas de previa entrega de la cosa, como si la validez del contrato de compraventa y su eficacia, requirieran de entrega, obviando así su carácter consensual. Se infringen asimismo los artículo 1261 y 1273 del Código Civil , al entender válida y eficazmente celebrada la compraventa pese a no constar plenamente identificado su objeto y los artículos 1259 , 1727 , 1261 y 1262 del Código Civil al considerar válida y eficazmente celebrada la compraventa por quien no está representado en su otorgamiento, ni tampoco la ha ratificado, y, finalmente, se infringe el art.

1281 del Código Civil en cuanto interpreta el contrato de compraventa contrariamente a lo que resulta del tenor de sus cláusulas, contempladas en la escritura pública de fecha 6 de julio de 2007, y prescinde de las contradicciones entre ésta y el contrato privado en relación con el precio, objeto del contrato y eficacia de éste.



2º) El segundo motivo de casación se articula al amparo del artº. 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate,

en particular, del artículo 140 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) interpretado a sensu contrario.

3º) Se articula al amparo del artº. 88.1.d) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción, por infracción de normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto del debate, en particular, por infracción de las normas de la sana crítica en la valoración de la prueba, llevando a cabo el juzgador una valoración de los datos acreditados en autos, que es arbitraria e irrazonable y vulnera por ello los artículos 9.3 y 24 de la Constitución.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- 1.** Se impugna mediante este recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado la sentencia num. 44/2016, de 28 de enero, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo num. 594/2013 interpuesto por la entidad Colinas del Miramar, S.L., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de julio de 2013, estimatoria parcial del recurso de alzada promovido en impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 22 de diciembre de 2011, planteado contra la liquidación NUM001, por importe de 1.530.692,39 euros girada por la Administración de Málaga Este de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación al I.S. del ejercicio 2007 y contra liquidación NUM002, por importe de 354.134,72 euros, correspondiente a la sanción impuesta por el mismo concepto y ejercicio.

La resolución recurrida confirmó la liquidación, anulando la sanción conforme a los Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo de dicha resolución.

Así mismo, se impugnó la resolución del mencionado órgano administrativo de igual fecha, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra desestimación por silencio y contra resolución expresa de 21 de Agosto de 2012, declarando el archivo de su solicitud de rectificación de autoliquidación.

**SEGUNDO. - 1.** Dice el Abogado del Estado en su **primer motivo de casación** que acepta la Sala de instancia que nada de lo que consta en la escritura coincide con la voluntad de las partes. Que las partes otorgaran otra escritura en 2010, que tendrá los efectos jurídicos que sean, pero, desde luego, entre esos efectos no está el que desaparezca de la realidad jurídica un contrato otorgado ante Notario en 2007 entre las partes que comparecieron y con el contenido que aparece en la escritura, porque de todo ello dio fe el Notario interviniente. Si pudiera privarse de realidad a un hecho que consta fehacientemente se vulneraría un pilar básico de nuestro ordenamiento jurídico como es la seguridad jurídica. Por lo tanto, frente a terceros, en este caso la Administración Tributaria, el contrato otorgado en escritura pública en 2007 tiene plena eficacia.

Del otorgamiento de esta escritura deriva que existe una voluntad de las partes de no ratificar los contratos privados, porque de hecho no lo hacen. Lo que hacen es otorgar en realidad un contrato distinto, por lo que no cabe más consecuencia que considerar que con sus actos la Sociedad en cuyo nombre actuaba un mandatario verbal no reconoce dicho mandato. Son los propios actos de la recurrente los que nos impiden atender a sus argumentos.

Según el artículo 609 del Código Civil "... La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición...".

Ha de determinarse por ello cuándo tiene lugar la tradición en el contrato de compraventa, por lo que ha de acudir al artículo 1462 Cc, según el cual, "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."

Es decir, que cuando la compraventa se otorga en escritura pública, si de esta escritura no se deduce otra cosa, como en este caso, "el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato".

En virtud de ello el hecho imponible tuvo lugar, sin ningún género de dudas, en 2007, de conformidad con el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los



mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

2. La liquidación provisional tiene como objeto regularizar la imputación temporal al ejercicio 2006 o al 2007 de la ganancia obtenida por la entidad, como consecuencia de la transmisión de diversas parcelas.

La entidad COLINAS DEL MIRAMAR S.L. en el ejercicio 2006 tributaba en régimen de sociedades patrimoniales, habiendo presentado declaración-liquidación en plazo ingresando una cuota de 107.386,82 euros y posteriormente, el 3 de octubre de 2007, una declaración-liquidación complementaria, ingresando una cuota adicional a la anterior de 592.153,37 euros, resultado de incluir en esta complementaria la imputación de una ganancia patrimonial de 4.666.161,90 euros, al tipo del 15 %.

A tenor del acuerdo de liquidación, la cuestión es la **determinación del momento en el que se produce la transmisión del inmueble** y por tanto, el que **ejercicio en el que debe entenderse generada la renta**, todo ello considerando un contrato privado de fecha 27-12-2006 y una escritura pública de 6 de julio de 2007.

Se trata, pues, de determinar **si procede imputar la plusvalía al ejercicio 2006**, como la recurrente sostiene, **o si, por el contrario, si procede su imputación al ejercicio 2007**, como el órgano de gestión liquida y el Tribunal Regional confirma.

Sintetizando las diversas *posiciones*, el *órgano gestor* estima que ello no se produjo hasta la escritura pública de 6 de julio de 2007, toda vez que en aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, del título y modo, no podía considerarse que se hubiese acreditado que con anterioridad a dicha escritura se hubiera producido la tradición requerida; lo cual entendía confirmado con la secuela de pagos.

Frente a ello las COLINA DEL MIRAMAR S.L. considera que la entrega o puesta a disposición se produjo con el contrato privado de 27 de diciembre de 2006, modificado por otro de 28 de diciembre siguiente. Considera como elementos de prueba los siguientes documentos aportados:

- Los contratos privados de compraventa de 27/12/06 (modificado el 28/12/06).
- Burofax fechado el 29 de diciembre de 2006 de remisión del citado contrato a la sociedad GESAI, que dice ser dominante del grupo al que pertenece la entidad compradora Bruesa a efectos de probar la existencia del contrato.
- Factura a cargo de la compradora tras el contrato privado.
- Escritura pública de 07/04/10 de subsanación de la otorgada con fecha de 6 de julio de 2007 en donde se hace constar que la verdadera intención de las partes al otorgar la escritura pública de compraventa el 06/07/07 "no era la de formalizar ex novo una compraventa... sino la de solemnizar la que habían convenido y perfeccionado con anterioridad, elevándola a documento público" por lo que se procede a subsanarla en la presente.

Argumentaba asimismo COLINAS DEL MIRAMAR S.L. a favor de su posición que declaró el IVA repercutido sobre la totalidad del precio en la autoliquidación del 4º trimestre de 2006, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, como igualmente hizo la otra parte vendedora (la entidad DIFUSIÓN DEL VESTIDO, SA propietaria proindivisa de las parcelas transmitidas junto con el obligado tributario). Y que fue objeto de actuaciones de comprobación por parte de los órganos de gestión tributaria respecto al IVA del 2006 que finalizaron con una resolución en la que se declaraba correcta su situación tributaria por dicho concepto y ejercicio; aportaba copia de la documentación extendida en las citadas actuaciones, autoliquidaciones, modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceros.

3. La cuestión que en este recurso se dilucida ha de resolverse partiendo de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo respecto al valor probatorio de los hechos documentados en un contrato privado. En efecto, en una interpretación conjunta de lo dispuesto en los artículos 1.218 y 1.227 del CC, este Tribunal Supremo viene a señalar en su *sentencia de 15 de diciembre de 2.010* (nº de recurso 86/2009) y en la *Sentencia de 3 de noviembre de 2.010* (nº recurso 234/06) que la fecha de un documento privado surte efectos frente a terceros no sólo en los supuestos previstos en el artículo 1.227 del Código Civil, sino siempre que pueda acreditarse su veracidad por cualquier otro medio de prueba admitido en derecho. En suma, con ello se confirma el criterio de general aceptación de la valoración conjunta de la prueba obrante en el expediente.

En la *Sentencia de 13 de enero de 2011* (rec. cas. núm. 2207/2007), examinábamos « las Sentencias de esta Sala y Sección de 3 de noviembre de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núms. 234/2006 y 235/2006), que se remiten a la doctrina mayoritaria de esta Sala, recogida, entre otras, en las Sentencias de 24 de julio de 1999 (rec. cas. núm. 7009/1994), FD Tercero; de 1 de febrero de 2001 (rec. cas. núm. 5252/1995), FFDD Quinto y Sexto; de 26 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 314/2000), FD Cuarto; y de 24 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 5152/2000) FD Quinto. En base a esta doctrina hemos mantenido que la transmisión de la propiedad



mediante un contrato de compraventa se produce por ésta (título) más la tradición (modo), y se prueba por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados, que reconocidos legalmente, tienen el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, pero que, respecto de terceros, el artículo 1227 del Código Civil dispone: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

La jurisprudencia civil mantiene que este artículo 1227 del Código Civil es una presunción "iuris tantum" de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta.

4. En el caso que nos ocupa, existen elementos en las actuaciones en orden a acreditar que en realidad la operación se perfeccionó en el año 2006.

1) Nos referimos a la existencia de una cláusula resolutoria expresa en el contrato privado de compraventa de 28 de diciembre de 2006, en cuya "Cláusula Primera Resolución" se establecía: "El contrato privado de compraventa de 27 de diciembre de 2006,...quedará resuelto de pleno derecho y a todos los efectos en el supuesto de que la compradora "Bruesa Inmobiliaria, S.A." no satisfaga antes del 25 de enero de 2007 las cantidades a que se ha comprometido para dicha fecha por contrato, no teniendo las partes nada que reclamase bajo ningún concepto para el caso de resolución por impago".

Dicha cláusula carecería de sentido si el contrato no hubiera ya adquirido eficacia.

2) Está acreditado que la actora presentó autodeclaración complementaria correspondiente al ejercicio 2006 como sociedad patrimonial, aunque fuera extemporánea, girándole la Administración el correspondiente recargo. Y claro, si se giró ese recargo, la Administración era conocedora de la imputación al ejercicio 2006 y no al 2007.

Es más, el 9 de enero de 2009, la Oficina Técnica de Gestión Tributaria de la Administración Tributaria de Málaga inició un procedimiento de comprobación limitada y relativa al IVA del ejercicio 2007. La Administración requirió la presentación de escritos de compraventa a la sociedad Bruesa Inmobiliaria, S.A., copia de la factura de dicha venta, de la factura perteneciente a la imputación por parte de la Junta de Compensación Sector Sup-LE 5 (regularización de derramas), folio 32 del expediente, considerando que era correcta la imputación de la operación realizada en el ejercicio 2006, afirmando "como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2007 y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria."

Este hecho no es negado por el TEAC, aunque afirme que no existe en el IVA una norma similar a la prevista en el artículo 19.3 del TRLIS relativa a la imputación temporal de los ingresos que se declaran de manera anticipada por el obligado tributario.

Sin embargo, si se examina el *artículo 75 de la Ley 37/1992* referido al devengo del Impuesto del IVA, después de señalar en su apartado uno que "en las entregas de bienes cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente", precisa en su párrafo dos "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."

Y en el IVA, la Administración consideró que la transmisión se produce en el ejercicio 2006, es decir, cuando se produce la puesta a disposición de los bienes, sin que los pagos posteriores del precio afecten a dicha conclusión.

Y aunque se trate de impuestos diferentes, no deja de ser dicho acto administrativo un acto propio de la Administración a efectos de su valoración con el resto de los argumentos referidos con anterioridad.

Por otra parte, como dice el escrito de conclusiones de la recurrente, los pagos recibidos en 2007 hubieran provocado devengos parciales anticipados, su declaración e ingreso en la Hacienda debería haber comenzado en abril de 2007 (el primer cobro fue en enero).

Y no resulta lógico que ningún contribuyente, salvo que se vea obligado por la correcta aplicación de la normativa, como es el caso, prefiera adelantar el pago de importantes sumas de IVA de tres meses.



3) En lo que respecta al burofax remitido por Bruesa Inmobiliaria, S.A. el 29 de diciembre de 2006 (pág. 27 del expediente) a Gesal, S.A., entidad cabecera del Grupo, de los contratos de 27 y 28 de diciembre de 2006, es otro argumento en orden a ratificar la conclusión de que la operación se perfeccionó

4) Consta también en el expediente (folio 24) una factura fechada el 28 de diciembre de 2006 emitida por el obligado tributario a Bruesa Inmobiliaria, S.A. por el concepto:

"Venta de terrenos según proyecto de reparcelación del sector: SUP-E 5 (Colinas del Limonar) en zona norte (nº 263, 264, 265, 266 y 264-UAS 15 y nº 277 y 278-UAS 16) y en la zona sur (nº 101, 102, 110, 111 y 112-UAS 4). (Contrato 28/12/2006)" en la que consta la repercusión del IVA sobre el precio convenido (4.401.844,00 euros). Y donde se señala que "esta factura será pagadera en la forma y tiempo que refiere la cláusula segunda del contrato 28/12/2006".

El obligado tributario autoliquidó este IVA repercutido en la autoliquidación correspondiente al último periodo de 2006.

5) De la escritura pública de 7 de abril de 2010 resultan las siguientes estipulaciones:

"Primera.- Las mercantiles DIFUSIÓN DEL VESTIDO, S.A., COLINAS DEL MIRAMAR, S.L. y BRUESA INMOBILIARIA, S.A., rectifican el error en que incurrieron al otorgar la escritura de compraventa de 6 de Julio de 2007, otorgada en Málaga, ante el Notario Don Luis María Carreño Montejo, número 1.544 de protocolo, en el sentido de que no se tengan por hechas cuantas expresiones vertieron en el documento respecto de que el contrato se perfeccionara y de que la transmisión de las parcelas se produjera en el mismo acto del otorgamiento.

Segunda.- Manifiestan expresamente DIFUSIÓN DEL VESTIDO, S.A. y COLINAS DEL MIRAMAR, S.L. (como vendedoras) y BRUESA INMOBILIARIA, S.A. (como compradora), que por el contrario la compraventa de los terrenos la habían instrumentado en dos documentos privados de 27 de diciembre de 2006 y 28 de diciembre de 2006 a cuyos íntegros y literales términos habrá de estarse en cuanto al contenido del contrato, quedando los mismos incorporados en fotocopia a la presente escritura.

Tercera.- En particular, ratifican que, como recogían en la estipulación primera del contrato privado de 27 de diciembre de 2006, las sociedades vendedoras habían puesto las parcelas a disposición de la compradora en la misma fecha, habiendo tomado ésta posesión de ellas nada más firmarse el referido documento privado.

Cuarta.- Queda inalterado por todo lo demás el resto del contenido del citado instrumento."

De todo ello se desprende una única conclusión, la entidad intentaba aprovecharse del régimen de sociedades patrimoniales que suponía para ella una importante ventaja fiscal; era casi una obsesión de la sociedad que la operación se llevase a cabo en el año 2006; suponía el poder acogerse a un régimen más benévolo que el esperado si la venta se realizaba en el ejercicio 2007", argumentación que le llevó a la sentencia de instancia a declarar que la compraventa de las parcelas se perfeccionó en el ejercicio 2006, fecha en la que se extendieron los contratos privados.

De los términos del contrato privado de compraventa celebrado el 27 de diciembre de 2006, del de 28 de diciembre de 2006, modificativo del anterior y de las escrituras públicas de compraventa de 6 julio de 2007 y 7 de abril de 2010 se deduce que que la transmisión de los terrenos quedó instrumentada en los documentos privados de compraventa de 27 y 28 de diciembre de 2006.

La intención de COLINAS DE MIRAMAR al otorgar escritura pública de compraventa fue la de solemnizar lo que habían convenido y perfeccionado con anterioridad y surtió efectos frente a terceros pues COLINAS DEL MIRAMAR presentó autodeclaración complementaria correspondiente al ejercicio 2006 como sociedad patrimonial girándole la Administración el oportuno recargo ( si se giró ese recargo es porque la Administración era conocedora de la imputación al ejercicio 2006 y no al 2007.

En relación a la cuestión de la transmisión de la posesión, el hecho de que los terrenos estuviesen aportados a la Junta de Compensación hace ineficaz la discusión en torno a la misma, tal y como reconoció el TEAC en su resolución.

Ha quedado probado y así lo aprecia la Sentencia recurrida, que la compradora actuaba como propietaria desde diciembre de 2006 frente a la Junta de Compensación.

La conclusión de la valoración conjunta de la prueba no hace sino indicar que la compradora actuaba frente a terceros como la propietaria de las parcelas, asumiendo tanto los riesgos (gastos de urbanización) como los derechos propios del propietario en sus relaciones con la Junta de Compensación.





En el caso de autos, estamos, claramente, ante una valoración e interpretación de pruebas, aunque en este motivo primero la Administración recurrente no lo manifieste.

Por todo ello procede desestimar este primer motivo de casación.

**TERCERO.-** 1. Razona el Abogado del Estado en su **segundo motivo de casación** que la sentencia que se recurre considera que las actuaciones de comprobación realizadas en relación con la cuota de IVA devengada por la venta, constituyen acto propio de la Administración, impeditivo de la comprobación de la fecha de su celebración en orden a determinar el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades al que debe imputarse, vulnera el art.140 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) , interpretado a sensu contrario, pues este precepto limita el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación a los elementos tributarios e impuesto objeto de comprobación.

Con tal argumento la sentencia que se recurre contradice también la Jurisprudencia que ha consagrado el principio de vinculación al acto propio de la Administración (entre otras Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de mayo de 2011, casación nº 5261/2007 ), pues lo aplica en un ámbito, determinación de la fecha de transmisión de la propiedad de un bien, que no es de libre disposición de la Administración, sino que se rige por normas imperativas, y pese a que entre el acto previo y el posterior hay un cambio de circunstancias que justifican la alteración de la conducta, pues se trata de la calificación de un contrato y de sus efectos, que se rige por normas imperativas, a los fines de la comprobación de dos impuestos, el Impuesto sobre Sociedades y el IVA que, en este punto, tienen un régimen jurídico diverso, que justifica la modificación de la postura administrativa.

2. La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada relativa al IVA del ejercicio 2007 y requirió la documentación de la operación de compraventa declarada en 2006. Como resultado de este procedimiento se consideró correcta esta forma de proceder. Es decir, el devengo del tributo se había imputado adecuadamente en el ejercicio 2006, conforme a lo establecido en el art. 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , del IVA, y con motivo de la puesta a disposición de los bienes:

Se devengará el IVA:

" 1º. En las entregas de bienes, cuando tengan lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable".

En definitiva, la Administración considera que la transmisión tuvo lugar en 2006. Es decir, en el momento de tal puesta a disposición. Este hecho hace que el pago posterior del precio no produzca efecto alguno, ya que el hecho imponible se había realizado con anterioridad. Ello implica reconocer que la entrega material del bien, la "puesta a disposición", tuvo lugar en 2006. Dicho con otras palabras, la propia Administración consideró que el "modo", la entrega, que, unida al "título", genera la transmisión de la propiedad, se había producido ya en 2006.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el art. 19 del TRLIS dispone que el devengo viene marcado por la corriente real de bienes, con independencia de la corriente monetaria, que no es sino el momento en el que se produce la transmisión.

Lo cierto es que el devengo e imputación temporal de una venta es idéntica en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, dado que ambos fijan la transmisión como elemento determinante para entenderlos devengados. Ello nos lleva a afirmar que la Administración, en un procedimiento de aplicación de los tributos, ya ha analizado el momento en el que, desde el punto de vista tributario, se ha llevado a cabo la operación, fijándolo en el año 2006.

Nos encontramos ante un precedente que trae, como consecuencia, la imposibilidad de volver a definir el devengo de la operación, y ello por aplicación de la doctrina de los actos propios, ya que la Administración no puede apartarse de su actuación en un procedimiento de comprobación limitada anterior.

La Sala de instancia considera que la Administración consideró producida la transmisión en el ejercicio 2006, cuando se produce la disposición de los bienes, sin que los pagos posteriores del precio afectaran a esta conclusión. *"Y aunque se trate de impuestos diferentes, no deja de ser dicho acto administrativo un acto propio de la Administración a efectos de su valoración con el resto de los argumentos referidos con anterioridad."*

En definitiva, la cuestión del IVA es sólo otro argumento más. Por lo que no se puede sostener la vulneración del art. 140 de la LGT invocado por la Abogacía del Estado. Ésta reprocha que la Sala de instancia considere que las actuaciones de comprobación realizadas en relación con la cuota de IVA devengada por la venta -como acto propio de la Administración-, sea un impedimento para la posterior del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la Sala considera este acto de la Administración, únicamente, como un elemento valorativo más.

En definitiva, lo que se establece es que la Administración no puede, con motivo de un



procedimiento inspector posterior, alterar la calificación jurídica partiendo de hechos ya comprobados a la hora de dictar una liquidación provisional. Tal es el caso en el que nos encontramos donde aquélla ya había enjuiciado si la venta de las parcelas se había llevado a cabo en el ejercicio 2006.

**CUARTO.-** 1. Dice el Abogado del Estado en su **tercer motivo de casación** que la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, por ejemplo la sentencia de 23 de marzo de 2004 ( R.J. 2006/4117 ), se inclina por sostener que aunque la valoración de la prueba no puede ser discutida en casación, sí pueden ser objeto de revisión en sede casacional determinados temas probatorios o relacionados con la prueba como la infracción de las reglas de la sana crítica o cuando, al socaire de la valoración de la prueba, se realizan valoraciones o apreciaciones erróneas de tipo jurídico, como puede ser la aplicación a los hechos que se consideran probados de conceptos jurídicos indeterminados que incorporan las normas aplicables.

Al entender acreditado el traspaso de la posesión del bien que exige la transmisión de la propiedad sin prueba alguna de ello, valorando al efecto pruebas que serían exclusivamente relevantes para entender celebrado, válida y eficazmente, el contrato de compraventa, como el pago del precio, o bien que carecen de relevancia al efecto, como la presentación de autoliquidación complementaria de 2006, o la exacción de recargo por la Administración por razón de su presentación extemporánea, o bien la comprobación limitada del IVA correspondiente a 2006; y en cuanto la Sala niega el valor probatorio de la escritura de compraventa de fecha 6 de julio de 2007, por virtud del otorgamiento de una posterior escritura de rectificación, otorgada el día 7 de abril de 2010, es decir, una vez dictada ya la liquidación que es objeto del presente recurso (lo que tuvo lugar el 16 de febrero de 2010); y por cuanto no considera una prueba de la transmisión de la propiedad en virtud de tal escritura de compraventa, el hecho de que la vendedora, hasta su otorgamiento, siguiera asumiendo los costes de urbanización y siguiera figurando como miembro de la Junta de compensación, valorando, frente a ello, la emisión de una factura al comprador por la derrama correspondiente al mes de octubre de 2007 (por tanto posterior a la escritura), por razón de derivar de un acuerdo de la Junta de Compensación de junio de 2007.

2. La LRJCA, al recoger los motivos de casación, no incluye la posibilidad de revisión por el Tribunal Supremo de los hechos declarados por el órgano de instancia, sobre la base de articular un motivo que responda a la idea de "error en la apreciación de la prueba por parte del juzgador a quo". Por tanto y en principio, al no incluir la Ley este motivo específico, el control de los hechos queda fuera del objeto de la casación.

Ello se coherente con la naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el Tribunal de instancia. La casación no es una tercera instancia y no consiste en contraponer el resultado probatorio al que llega el recurrente con el obtenido por la Sala de instancia, teniendo por finalidad si, dados unos hechos que han quedado incólumes en casación, es o no acertada la solución dada en la Sentencia recurrida.

Nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades de examinar en casación las cuestiones preferidas a la prueba y a su valoración afirma que aquella valoración -la de la prueba- está atribuida al Tribunal a quo; identificando como "temas probatorios que pueden ser tratados en casación", esto es, como temas directa o indirectamente relacionados con la prueba que, sin embargo, sí son susceptibles de ser abordados o revisados en casación, sólo unos pocos, que son: (1) la vulneración de las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba (2) la indebida denegación, bien del recibimiento del pleito a prueba, bien de alguno o algunos de los medios de prueba propuestos (3) la infracción de las normas relativas a la prueba tasada o a la llamada prueba de presunciones (4) la infracción de las reglas de la sana crítica cuando la apreciación de la prueba se haya realizado de modo arbitrario o irrazonable o conduzca a resultados inverosímiles (5) la infracción cometida cuando, al socaire de la valoración de la prueba, se realizan valoraciones o apreciaciones erróneas de tipo jurídico (6) los errores de este tipo cometidos en los dictámenes periciales, documentos o informes, que al ser aceptados por la sentencia recurrida se convierten asimismo en infracciones del ordenamiento jurídico imputables directamente a ésta; y (7) por último, la integración, la posibilidad de pedir e integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia otros que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada. Siendo consecuencia lógica de esa jurisprudencia la conclusión o afirmación final de que este Tribunal, cuando actúa como tal Tribunal de casación, debe respetar la valoración de la prueba hecha por el Tribunal a quo, sin sustituirla por la suya propia, en tanto no aprecie cometida alguna de esas infracciones antes enumeradas, o en tanto no aprecie que el de instancia omitió en la suya hechos suficientemente justificados que deban integrarla"(F. 2.º).

En el caso de autos, no nos encontramos ante ninguno de estos siete supuestos, ya que la decisión está perfectamente motivada, no pudiendo hablarse de una apreciación arbitraria e irrazonable con resultado inverosímil o erróneo de tipo jurídico.



La Sala de instancia ha hecho una valoración de las pruebas en su conjunto y acepta que las partes de la operación rectifiquen un error cometido en una escritura mediante otra escritura subsanatoria, que no hace más que recoger una serie de hechos y voluntades manifestados ya con anterioridad.

Por tanto, consideramos que esta casación, en esencia, se basa en la apreciación de la prueba del juzgador de instancia.

**QUINTO.-** Al no acogerse ninguno de los motivos de casación alegado procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y ello debe hacerse con imposición de las costas al recurrente ( art. 139.2 LJCA ) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 8.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido desestimar el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada, con fecha 28 de enero de 2016, en el recurso contencioso-administrativo num. 594/2013, por la Sección de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen, Presidente Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.