

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ062291

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 44/2016, de 28 de enero de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 594/2013***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Medios de prueba. Documento privado.** *Transmisión de fincas en contrato privado de 2006 y escritura de 2007.* En la escritura no se hace alusión al contrato privado. No hay certeza de que la parte compradora prestara su consentimiento en la firma del contrato, dado que su representación actuó como mandatario verbal. Se observan diferencias sustanciales en la forma de fijar el precio en el contrato, y en la escritura. Las cláusulas del contrato evidencian que no hubo transmisión de riesgos y beneficios. En conclusión, la compraventa no se perfeccionó con el contrato privado, en 2006, y no procede la anticipación del ingreso porque supondría una menor tributación al tributar en ese año como sociedad patrimonial.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

Código Civil, arts. 170, 438, 609, 1.281, 1.285, 1.445, 1.450, 1.462, 1.464 y 1.713.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000594 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05389/2013

Demandante: COLINAS DEL MIRAMAR, S.L.

Procurador: ANTONIO RAMON DE PALMA VILLALON

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A N º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a veintiocho de enero de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 594/2013, se tramita a instancia de COLINAS DEL MIRAMAR, S.L., entidad representada por el Procurador don Antonio Ramón de Palma Villalón, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de julio de 2013, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 1.530.692 euros, y superior a 600.000 euros la cuota del ejercicio impugnado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

- La parte indicada interpuso, en fecha, 29 de noviembre de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO A LA SALA, que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, junto con el expediente administrativo, tenga por evacuado el trámite de que se ha dado traslado a esta parte, teniendo por formulada la demanda, en tiempo y forma, en nombre de mi representada COLINAS DEL MIRAMAR, S.L. y previo los trámites ordenados, dicte, en su día Sentencia estimando el recurso y revocando la resolución del TEAC de 25 de julio de 2013, y se anule la liquidación practicada, confirmadas por dicho Tribunal, por ser contraria a Derecho."

#### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Por lo expuesto, SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

#### **Tercero.**

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 9 de junio de 2014, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 24 de octubre de 2014; y, finalmente, mediante providencia de 28 de diciembre de 2015 se señaló para votación y fallo el día 21 de enero de 2016, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

#### **Cuarto.**

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido

Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se interpone 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 A2960110206000255, 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 A2960110506046144, 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 impugna 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.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO. 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, A2960110206000255, por importe de 1.530.692,39 €.

Con fecha 15 de mayo de 2010 se dicta acuerdo sancionador, A2960110506046144, por importe de 354.734,72 €, por dicho concepto y ejercicio.

SEGUNDO. Contra ambos acuerdos de liquidación se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, números de expediente 29/1809/10 y 29/4659/10, 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 1809/10, 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 4659/10, confirmando la sanción.

La resolución fue notificada el 13 de enero de 2012.

TERCERO. 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.

CUARTO. 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 29.4 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 e 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. 6924/12.

QUINTO. 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. 6925/12.

SEXTO. Con fecha 27 de febrero de 2012, el Abogado del Estado-Secretario procedió a acumular los expedientes RG. 6924/12 y RG. 6925/12.

SÉPTIMO. En fecha 25 de julio de 2013, R.G 1501/2012 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto en los términos señalados.

En la misma fecha, aunque por otra resolución, archiva la reclamación nº 6924/12 y desestima la nº 6925/12.

Contra dichas resoluciones se presenta el presente recurso.

### **Segundo.**

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Sobre la validez de los contratos firmados el 27 y 28 de diciembre de 2006 y su carácter traslativo.

1) La efectividad del consentimiento prestado por el mandatario verbal de la compradora.

2) La transmisión de los derechos y deberes.

- Sobre la existencia de un precedente administrativo con relación al devengo del Impuesto.

- Sobre la necesidad de ofrecer al contribuyente la posibilidad de optar por el criterio de imputación de operaciones a plazo.

En resumen, para la parte la transmisión de los terrenos tuvo lugar en diciembre de 2006, momento en el cual la sociedad declaró el resultado extraordinario generado por la compraventa.

Y si en contra de lo defendido por la parte, la transmisión se hubiera producido en 2007, la Inspección debería haber llevado a cabo la imputación de las rentas de acuerdo al criterio de operaciones a plazo, o al menos, haber dado la oportunidad a la sociedad de que ejercitara la opción.

### **Tercero.**

Sobre los dos primeros motivos del recurso, se pronuncia el TEAC en los siguientes términos:

"PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación, cuantía y plazo que son presupuesto para la admisión de la reclamación 1505/12, siendo la cuestión planteada la adecuación a Derecho de la liquidación practicada.

Ha de advertirse que el presente recurso de alzada no ha sido objeto de acumulación a las reclamaciones, en única instancia, formuladas con nº RG 6924/12 y RG. 6925/12, sí acumuladas entre sí, que son objeto de distinta resolución en Sala de esta misma fecha.

SEGUNDO. Como síntesis de circunstancias que se desprenden de la liquidación provisional impugnada, es preciso resaltar:

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

La entidad 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 ejercicio en el que debe entenderse generada la renta, Considerando un contrato privado de fecha 27-12- 2006 y una escritura pública de 6 de julio de 2007, unos pagos el 29-01-2007 por transferencia y otros el 6-07-07.

Considera que tratándose de la venta de inmuebles, para determinar su fecha de transmisión debe tenerse en cuenta que el Derecho español, según el Tribunal Supremo y opinión mayoritaria de la doctrina, recoge la teoría del título y el modo, de tal manera que "la constancia de un contrato de compraventa en documento privado no transfiere por sí sola el dominio si no se acredita la tradición de la cosa vendida"

En el caso objeto de liquidación se estima que ello ha tenido lugar con el otorgamiento de la escritura, al no acreditarse mediante documento o justificante prueba alguna que pudieran determinar que la misma se hubiera producido con anterioridad, todo lo contrario ya que las secuencias temporales de los pagos confirman esta posición.

Se regulariza pues el ejercicio 2007 en el sentido de incluir la plusvalía, al entender generada y devengada la renta derivada de la transmisión en 2007 y que no puede admitirse la anticipación de este ingreso ya que, como establece el art.19.3 de la ley del impuesto, ya que ello supondría una menor tributación globalmente considerada como consecuencia de los diferentes tipos aplicados en cada ejercicio como consecuencia de resultar aplicable en 2006 el régimen de sociedades Patrimoniales que ha supuesto tributar la ganancia al 15 por 100 en lugar del tipo de entidades de reducida dimensión que realmente es de aplicación.

TERCERO. La cuestión objeto de controversia es, pues, si procede imputar la plusvalía al ejercicio 2006, como la interesada 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 la interesada 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.

Argumenta asimismo la reclamante 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 (en adelante, Ley 37/1992), 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; aporta copia de la documentación extendida en las citadas actuaciones, autoliquidaciones, modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceros.

El Tribunal Regional, en la resolución recurrida, concluye, en síntesis, que partiendo de la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto al criterio de general aceptación de la valoración conjunta de la prueba, obran en el expediente elementos de prueba suficientes para afirmar que la puesta a disposición a favor del comprador no se produjo en diciembre de 2006, lo que resume en los siguientes argumentos:

"La perfección del contrato no tuvo lugar hasta enero de 2007: considera que la compraventa no puede entenderse perfeccionada con el contrato privado de 27/12/2006(modificado el 28/12/2006) "porque no hay certeza de que la parte compradora prestara su consentimiento con la firma de los citados documentos privados ( artículo 1.450 del CC ), dado que en su representación actuó una persona en calidad de mero "mandatario verbal" ( artículo 1.713 del CC ) y dado que el obligado tributario procedió a remitir el contrato privado de compraventa por burofax a la sociedad dominante del grupo a la que pertenecía la parte compradora (domiciliadas en Madrid y Bilbao, respectivamente); en concreto, consta en el expediente que el burofax fue recibido por el destinatario con fecha de 2 de enero de 2007. A nuestro juicio, dicha remisión constituía una oferta de contrato sujeta a la aceptación o consentimiento de la otra parte contratante, la cual entendemos que se produjo en enero de 2007, fecha en la que cumplió con su obligación de hacer efectivo una parte del precio pactado."

"Las parcelas objeto de la compraventa están claramente identificadas y adjudicadas tras la aprobación del Proyecto de Reparcelación el 22 de noviembre de 2006; tras esta adjudicación se procedió a firmar el contrato privado de compra-venta de las mismas; la entidad reclamante manifiesta expresamente que "tras un período de negociaciones acorde con la importancia económica de la operación...la fecha de formalización del contrato vino determinada no sólo por la aludida conclusión de las negociaciones sino también,... por la aprobación del proyecto de reparcelación... por el que se adjudicaban a las vendedoras, entre otras, las parcelas cuya transmisión a BRUESA INMOBILIARIA, SA esta ya prácticamente acordada". No obstante, en la escritura figura como TÍTULO del trasmittente "el de reparcelación urbanística en virtud de certificación administrativa autorizada por el

Administrador del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, GERENCIA Municipal de Urbanismo de Málaga, el día 1 de febrero de 2007"

"El abono de una gran parte del precio pactado (más del 15% del precio total) además de la totalidad del IVA es enero de 2007; sólo pone de manifiesto la prestación del consentimiento de la compradora de acuerdo con lo estipulado y so pena de resolución del contrato."

Frente a lo argumentado por el Tribunal de instancia la reclamante en el presente recurso de alzada, opone, en síntesis, además de reiterar lo expuesto en anteriores instancias, que al negar el Tribunal Regional que la compraventa hubiese quedado perfeccionada con la firma del contrato privado está introduciendo una cuestión nueva, lo que le causa indefensión; además, considera que, conforme a la jurisprudencia que cita, la circunstancia de que el Sr. Andrés compareciese como mandatario verbal de la compradora, Bruesa, no significa que no estuviese autorizado y que la ratificación posterior surtía efectos retroactivos a la fecha del contrato. Añade que carece de sentido plantear la cuestión en términos de cuándo pasaron los terrenos a ser poseídos por la compradora, toda vez que la transmisión se produce en el contexto de un sistema de compensación en que los terrenos habían sido aportados a una Junta de Compensación fiduciaria, por lo que tanto las fincas rústicas iniciales como las parcelas surgidas del Proyecto de reparcelación estaban a disposición de dicha Junta, la cual detentaba la posesión. Resalta la jurisprudencia relativa a la no admisión de valoraciones distintas por Administraciones territoriales distintas, aduciendo que una doctrina así con mayor motivo resultara de aplicación a dos tributos de la misma Administración, aludiendo a que se hubiese admitido en IVA como correcta la declaración correspondiente al IVA devengado del 4 T de 2006 y en cambio se imputase la plusvalía en IS a 2007.

CUARTO. A juicio de esta Sala, es correcto abordar la cuestión, como hace el Tribunal Regional de Andalucía, 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, el Alto Tribunal viene a señalar en su sentencia de 15 de diciembre de 2.010 (nº de recurso 86/069), 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 que dicha fecha surtirá efectos frente a terceros 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.

Asimismo el Alto Tribunal en sentencia de 3 de mayo de 2012, citaba como contexto normativo que:

"Con arreglo al artículo 609 del Código Civil: la propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición", el contrato cumple la función de título de adquisición, pero la propiedad se transmite cuando al título se agrega el modo, es decir, la transmisión y la entrega de la posesión.

Y a esa transmisión, "traditio ficta", se refiere el artículo 1462 del CC: «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 de dedujere claramente lo contrario»."

En suma, en nuestro Ordenamiento Jurídico, si bien la compraventa es un contrato consensual, esto es, que se perfecciona con el mero consentimiento (art. 1450 CC), para que exista transmisión de la propiedad se requiere título y modo (arts. 609 y 1095 CC) y para que la tradición tenga lugar no es imprescindible la existencia de escritura pública, pues dicha entrega puede probarse por cualquier medio admitido en Derecho, entendiéndose producida cuando el objeto de la venta sea puesto en poder y posesión del comprador (art. 1462 CC).

Además de los preceptos han de tenerse en cuenta para una adecuada resolución del caso:

Artículo 1445 del CC. Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero o signo que le represente."

Artículo 1450 del CC: "La venta se perfeccionará entre el comprador y el vendedor y será obligatoria para ambos, si hubiesen convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hayan entregado".

QUINTO. Expuesto lo anterior, fácilmente se comprende que en el presente caso la cuestión ha de resolverse atendiendo a una valoración conjunta de las pruebas obrantes en el expediente.

A este respecto puede pues contestarse la primera alegación formulada por la reclamante en el presente recurso de alzada, respecto a que el Tribunal Regional, al negar que la compraventa hubiese quedado perfeccionada con la firma del contrato privado está introduciendo una cuestión nueva, lo que le causa indefensión, indicando que dicho órgano revisor en modo alguno ha introducido una cuestión nueva, sino que lo que ha hecho es proceder a una valoración de los elementos de prueba obrantes en el expediente, sobre la base

de un análisis de los mismos, que puede o no coincidir con la llevada a cabo con el órgano de gestión. En el presente caso, coincide si bien lleva a cabo un análisis más extenso de aquellos elementos de prueba. Además en modo alguno se le causa indefensión toda vez que ha alegado en contra de la apreciación hecha por el Tribunal Regional, como a continuación analizaremos, procediendo asimismo a un examen del conjunto probatorio obrante en el expediente.

SEXTO. Los datos a considerar son, básicamente 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 por 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, que 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 exponen I 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 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. Jose Pedro , en virtud del apoderamiento otorgado en escritura pública; y en representación de la parte compradora interviene D. Andrés , actuando en calidad de mandatario verbal.

2. Obra en el expediente una factura 1T/2006, 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 el 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. Jose Pedro , en virtud del apoderamiento otorgado en escritura pública; y en representación de la parte comprador, Bruesa SL. interviene D. Edmundo 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 "BRUESA 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 parte, 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 ha 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."

Analizando lo expuesto en este y anteriores fundamentos, se desprende lo siguiente:

-Tal como advierte el Tribunal Regional, no hay certeza de que la parte compradora prestara su consentimiento con la firma de los citados documentos privados, dado que en su representación actuó una persona en calidad de mero "mandatario verbal".

Es cierto, como la reclamante aduce en contra de ello, que el Tribunal Supremo ha reconocido la eficacia retroactiva de una posterior ratificación; de hecho, además de las sentencias que cita la entidad en sus alegaciones, hay otra mas reciente, de 13 de julio de 2009 , a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en la que se plantea un supuesto en que se otorgaron dos escrituras públicas: en la primera (de 24 de diciembre de 1987) compareció por la parte vendedora un mandatario verbal y en la segunda (de 22 de enero de 1988), el representante legal de dicha vendedora ratificó la venta de los terrenos, consintiendo en que surtiese plenos efectos jurídicos. Concluye así el alto Tribunal que habiendo sido ratificado el contrato de 24 de diciembre de 1987, debe considerarse que la inversión (se trataba de un asunto de dotación a Fondo de Previsión para inversiones) se realizó en tal anualidad pues la revalidación surte efectos desde el momento del pacto.

Ahora bien, a diferencia de los supuestos contemplados por el Tribunal Supremo, en el que aquí nos ocupa, no ha existido ratificación alguna que permita tal conclusión, pues en la escritura publica de 6 de julio de 2007, en la que comparece un apoderado de la entidad compradora Bruesa SL, no se hace ni tan siquiera alusión a un previo contrato celebrado por un mandatario verbal y menos da eficacia a lo allí acordado. De hecho la escritura posteriormente otorgada, el 7 de abril de 2010, es la prueba palpable de ello, toda vez que obsérvese que tres años después y tras recaer (en febrero de 2010) la liquidación provisional impugnada, se viene a manifestar que rectifican el error incurrido en la anterior, rectificando las expresiones ya expuestas.

-En esta misma línea, abundando en la no perfección del contrato de compraventa celebrada en el inicial contrato privado, se advierte que tampoco el objeto de la misma esta perfectamente identificado, toda vez que por

tal identificación simplemente se citan unos números de parcelas, adjuntando unos cuadros sin ningún refrendo oficial, cuyos números de parcelas no coinciden con las ya sí minuciosamente descritas en la escritura pública de 6 de julio de 2007 (solo coinciden cinco de las 12 enumeradas).

En cuanto a la fijación del precio, se observa igualmente diferencias sustanciales entre la forma en que se fija en los contratos privados iniciales (27 y 28 de diciembre de 2006) y la determinada en la escritura pública posterior. Así, en el contrato privado de 27 diciembre de 2006, tal como se ha descrito en el punto 1. de este mismo Fundamento, se decía que el precio sería pagadero de la manera expuesta, que en lo relativo a las letras a), b) y c) sí coincide con lo posteriormente manifestado en la escritura pública; pero no así en lo relativo a la letra d), en que se decía en el contrato privado " Y e/ 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."

En el contrato de 28 de diciembre de 2006, de modificación del anterior, se dice que "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 ..."

Dichas cláusulas, inexistentes en la escritura pública posterior, ponen de manifiesto la relativa, en esa parte, indefensión del precio; o quizás mejor, la ausencia de transferencia en ese momento de los riesgos y beneficios al comprador, elemento fundamental para entender producido el devengo.

A este respecto, el ICAC señala (Consulta nº 4 de BOICAC nº. 67 de septiembre de 2006):

"En primer lugar hay que indicar que, con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que se no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.

En el caso de que los riesgos y ventajas aludidos se transmitan en el momento de la firma del contrato, la empresa vendedora deberá contabilizar la baja de inventario de los bienes objeto de compraventa con sus correcciones valorativas, procediendo a reconocer el correspondiente resultado".

En el presente caso, las cláusulas de los contratos privados mencionadas evidencian que dicha transmisión de riesgos y beneficios no se ha producido.

Además del anterior, suficientemente expresivo, existe otro indicio que avala esta conclusión. Es cierto, como expone la reclamante en sus alegaciones ante este TEAC, hallándose en el contexto de un sistema de compensación en que los terrenos habían sido aportados a una Junta de Compensación fiduciaria, carece de sentido hablar de transmisión de la posesión, que no está sino en aquella Junta. Ahora bien, aparte de la contradicción en que incurre con lo manifestado en la escritura de subsanación de 2010, donde se afirma que la compradora había tomado posesión de las parcelas nada más firmarse el contrato privado de 27 de diciembre de 2006, la puesta a disposición conforme a ese contexto, hubiera consistido en la asunción de los deberes y facultades propios del sistema y, por ende, precisamente un indicio de que se hubieran transmitido los riesgos y beneficios al comprador hubiera sido que asumiera este las derramas procedentes de la Junta de Compensación. Y, sin embargo, este extremo no consta acreditado, apareciendo únicamente pagos a la Junta de Compensación por la reclamante, según imputaciones del modelo 347 y 309. -

En conclusión, pues, no puede considerarse que la compraventa se hubiese perfeccionado en el ejercicio 2006, como la interesada sostiene y, en consecuencia, el devengo se produjo en el ejercicio 2007, en el sentido regularizado por el órgano de gestión. Por consiguiente, y en aplicación del artículo 19.3, invocado en el acuerdo de liquidación, no puede aceptarse la anticipación del ingreso ya que ello supondría una menor tributación globalmente considerada como consecuencia de los diferentes tipos aplicados en cada ejercicio como consecuencia de resultar aplicable en 2006 el régimen de sociedades Patrimoniales que ha supuesto tributar la ganancia al 15 por 100.

A la conclusión anterior no obsta la existencia del burofax aportado. En este particular el juicio de este órgano revisor discrepa tanto de la interesada como del TEARA, en orden a la trascendencia que ambos, en sentido opuesto, dan al mismo. La remisión del contrato privado por parte del representante de la vendedora a la empresa matriz del grupo en que se integra la compradora, no tiene más relevancia que acreditar que a tal fecha se había celebrado ese contrato, pero no implica la perfección de la compraventa mediante el mismo, por lo que no es definitorio para la resolución de la cuestión debatida. Por otra parte, la consideración por el Tribunal Regional de que ello suponía una oferta de contrato pendiente de aceptación no deja de ser una hipótesis tan válida como la de que se envía un contrato ya celebrado para tener una prueba de la existencia del mismo merced al envío por un tercero y no solo una remisión interna de la filial a su matriz, como por otra parte hubiera sido más natural. No ha de perderse de vista el interés de la vendedora por acelerar la operación e integrar el beneficio de la venta en el ejercicio 2006, último en el que podía disfrutar del tipo más benévolo del 15 %, como de hecho aplicó al hacer la autoliquidación complementaria en octubre de 2007. La legitimidad de esta premura no está en

cuestión; lo decisivo es si del conjunto probatorio se desprende si la compraventa se había o no perfeccionado en el ejercicio 2006, lo cual ya se expuesto, este Tribunal Central concluye negativamente.

Finalmente añadir, en relación a la crítica aducida por la reclamante a la consideración del TEARA, el cual se limita a precisar que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la imposición directa (en concreto, en el Impuesto sobre Sociedades), 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, que la jurisprudencia que cita la interesada, relativa a las diversas valoraciones entre Administraciones, no corresponde a lo que aquí se plantea, pues las reglas de devengo e imputación, como el Tribunal Regional apunta, son distintas en ambos Impuestos, sin que las actuaciones relativas al IVA fuesen objeto de revisión en el expediente en cuestión."

Y volviendo al caso de autos, tal como deriva de la resolución recurrida, esta deniega la pretensión de la actora en base a los siguientes motivos:

1) La persona que representa a la compradora no prestó su consentimiento a la firma de los contratos privados, pues en la escritura de 6 de julio de 2007 no hay alusión a un previo contrato celebrado por un mandatario verbal, como lo prueban los términos de la escritura posterior -tres años después- de 7 de abril de 2010.

2) El objeto del contrato privado de 27 de diciembre de 2006 no coincide con la escritura de 6 de julio de 2007.

3) Lo mismo sucede con los precios que constan en aquel contrato y en el de 28 de diciembre de 2006, respecto de aquella escritura.

4) No ha existido transmisión de riesgos y beneficios, circunstancia acreditada por el hecho de que la hoy recurrente hace pagos a la Junta de Compensación.

5) El burofax remitido no acredita la perfección de la compraventa.

Y 6) Las reglas de imputación son distintas en IVA y Sociedades.

Y dado que a la parte actora le corresponde la carga de desvirtuar esos razonamientos conforme al artículo 105.1 de la LGT de 2003, es preciso examinar si la parte actora ha cumplido con esa carga.

Respecto de la ratificación posterior a la actuación del mandatario verbal, la recurrente, después de recordar que conforme al artículo 170 del C.c., el mandato puede ser verbal "y aún de palabra", y por tanto vincula al mandante, reconoce que no existió dicha ratificación en la escritura pública de 6 de julio de 2007, afirmando que ello se debió a un error en la firma del documento público, viniendo a señalar que esa ratificación tácita se produjo con el pago de la primera parte del precio en 2007, el otorgamiento de la citada escritura, así como por el acta notarial de manifestaciones llevada a cabo por D. Edmundo, apoderado de Bruesa Inmobiliaria S.A., durante los años 2006 a 2010, persona firmante de dicha escritura.

Consta, pues así lo recoge la resolución del TEAR de Andalucía, con sede en Málaga, Fundamento de Derecho Tercero, pág. 5, que el obligado tributario cobró en fecha 29 de enero de 2007, mediante transferencia bancaria un total de 1.553.309,11 € (incluyendo el IVA), es decir, más del 15 % del total del precio del contrato. Ese desembolso, por parte del comprador no tiene sentido si no es el dueño de la cosa.

En el contrato privado de 27 de diciembre de 2006, (doc. nº3, obrante en expediente administrativo), se establecía, que el primer pago se produciría con anterioridad al 25 de enero de 2007.

A la escritura pública de 6 de julio de 2007 (doc. nº 11) ya nos hemos referido, en cuanto al extremo de la ratificación.

Respecto del mandato puede darse no sólo en instrumento público o privado, sino también de palabra, nos remitimos a la SSTS (Sala Primera) de 28 de junio de 1996, 14 de diciembre de 1987 y de 6 de febrero de 1997.

En el acta de manifestaciones de don Edmundo ratificada judicialmente, 8 años después desde la firma de los contratos privados y casi siete después de la primera escritura pública, consta a los efectos pertinentes lo siguiente:

"Que con motivo de la urgencia (en el 2006 finalizaba el régimen de las sociedades patrimoniales, añadimos nosotros) con que se formalizó la operación, en nombre de Bruesa Inmobiliaria S.A. en lugar de hacerlo el dicente, compareció D. Andrés, que era el delegado territorial del grupo adquirente en Málaga.

Que aunque el indicado Sr. Andrés carecía de poder notarial para la gestión ordinaria del grupo inmobiliario suscribió los indicados contratos de 27 y 28 de diciembre de 2006, siguiendo las indicaciones del dicente y plenamente autorizado para ello", y asimismo "atribuyendo la falta de mención a los documentos privados de 27 y 28 de diciembre de 2006 a algún interés específico de los vendedores, a lo que no dio mayor importancia", "Que, dado el tiempo transcurrido y que ya no trabaja para Bruesa Inmobiliaria, S.A., ha perdido todo contacto con el Sr. Andrés".

Por otra parte y como señala la parte actora, la Jurisprudencia ha sido clara al afirmar, con base al artículo 1727.2 del referido Código Civil : "En lo que el mandatario se haya excedido, no queda obligado el mandante sino cuando lo ratifica expresa o tácitamente".

En efecto, el mandato puede ser ratificado cuando el mandante acepta en su provecho los efectos de lo ejecutado sin su autorización (non tantum verbis ratum haberi potest, ed etiam actu (no solo con palabras se puede ratificar sino también con un acto, Scévola ( SSTS de 6 de abril de 1934 , 14 de diciembre de 1940 , 14 de junio de 1974 , 30 de abril de 1976 y 13 de junio de 2002 ).

Y esta cuestión resulta más clara para esta Sala, al entender que como indicaba el acta de manifestaciones de don Edmundo , que en la operación hoy enjuiciada existía urgencia para la recurrente pues en el año 2006 desaparecía el régimen de sociedades patrimoniales -los contratos privados son de 27 y 28 de diciembre de 2006- lo que puede explicar perfectamente la intervención del mandatario verbal, así como de algunas ausencias o irregularidades de dichos contratos.

Luego, a juicio de la Sala, la intervención del mandatario verbal no debe ser obstáculo para la estimación de la pretensión actora, si hacemos referencia al pago en enero de 2007 de parte del precio y al otorgamiento de la escritura pública en 6 de julio de 2007.

El argumento siguiente de la resolución recurrida alude a que existe falta de coincidencia del contrato de 27 de diciembre de 2006 y la referida escritura.

Como ha quedado reseñado al reproducir dicha resolución, se reseña que entre uno y otro documento solo coinciden 5 de las 12 enumeradas.

Respecto de esta cuestión debe indicarse que 16 de las 23 parcelas coinciden en cuanto al número que se les asigna en el Proyecto de Reparcelación, tanto en el contrato privado de 28 de diciembre de 2006 y la escritura de 6 de julio de 2007, es decir, las fincas nº 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270 y 271. Además, en el contrato privado de 27 de diciembre de 2006 se identifican las fincas rústicas de las que traen causa las parcelas.

Además coinciden esos datos con los Anexos incorporados al contrato de 27 de diciembre de 2006, en cuanto al número de parcelas, su superficie y la T. edificable.

Por tanto, está claro el objeto del recurso.

La siguiente cuestión se refiere a la forma de fijación de los precios. Y sobre dicha cuestión no existe alegación alguna en el escrito rector, salvo que con el contrato de 28 de diciembre se modificaron las proporciones del precio que debía recibir cada una de las partes vendedoras respecto a las cantidades que quedarán pendientes una vez elevado a público el contrato privado de compraventa.

Nos referimos a continuación a la existencia de riesgos y beneficios.

A tal efecto debemos reproducir la sentencia de esta Sala de 12 de noviembre de 2015, recurso 191/2013 , en la que se recoge la doctrina jurisprudencial sobre la eficacia traslativa del contrato de propiedad de manera que sirve de título para las transmisiones de propiedad.

Así declaramos, en su Fundamento de Derecho Cuarto:

"7) La tradición, que consiste en un traspaso posesorio y cuya historia está presidida por el signo de la progresiva especialización está regulada en nuestro Código Civil en el artículo 438, que determina las formas de adquirir la posesión y en los artículos 1462 a 1464 que si bien están referidos al cumplimiento por vendedor de su obligación de entrega de la cosa vendida, permiten una extensión general de aquella figura. El Alto Tribunal en SSTS de 31 de octubre de 1983 , 20 de octubre de 1989 y 11 de julio de 1992 , han sentado que las formas espiritualizadas de tradición que contienen los artículos 1462 a 1464 no son números clausus. Este último artículo se remite al artículo 1462.2 y admite como formas de entrega (tratándose de bienes incorporales), en el caso de que este artículo no resulte aplicable, el uso que del derecho haga el adquirente con consentimiento del tradens y la entrega por éste a áquel de los títulos de pertenencia. Y la norma consiente una aplicación para los derechos reales (como bienes incorporales) sobre cosas ajenas.

Así, por ejemplo, hay traditio para adquirir una servidumbre de paso sobre la finca si el dueño lo permite, aunque no se haya constituido en escritura pública, sino en documento privado. Pero también cabe extender el artículo 1464 a la hipótesis de adquisición de dominio si el transmitente por documento privado permite que el adquirente cultive o perciba los frutos del fundo, ¿ por qué no va a ser ello una forma de entrega real?.

De las formas de tradición puede derivarse la consecuencia de que la creación de un signo externo de reconocibilidad de la adquisición del dominio o de un derecho real, del cual la entrega no sería más que una especie, la más típica si se quiere, pero no la única.

Y es que realmente lo que importa es que la posesión del adquirente pueda ser reconocida por los terceros. En todos los casos en que el signo de reconocibilidad se crea, aunque sea simbólicamente puede hablarse de traditio.

La interpretación de los contratos está regulada en los artículos 1281 a 1289 todos ellos del Código Civil .

El artículo 128.1 establece "sí los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Y en su apartado 2, "si las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes prevalecerá ésta sobre aquélla". La finalidad del apartado 1 es evitar que so pretexto de una acción interpretativa sea alterada una declaración de voluntad, absolutamente clara ( STS, de 20 de febrero de 1999 ).

Además, el T.S ha declarado reiteradamente que los artículos 1281 a 1998 del C.c son verdaderas normas jurídicas de las que necesariamente debe hacerse uso por todos ( STS de 15 de noviembre de 2012 ), constituyendo el artículo 1281, el llamado cánón de la totalidad ( STS de 18 de octubre de 2012 ).

Por otra parte, esa misma doctrina jurisprudencial ha señalado en STS de 19 de julio de 2012 "Como afirma la sentencia de esta Sala número 59/2012 , de 22 de febrero, el artículo 1281 del Código Civil contiene los primeros criterios de interpretación-que son los preferentes- referidos a la intención de los contratantes y a la literalidad de las cláusulas del contrato. Prevalece el elemento intencional, en tanto que no basta la literalidad cuando claramente se deduce de lo expresado que la intención de los contratantes era otra, y así el párrafo segundo del artículo 1281 dispone que "si las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquélla".

Es decir, como señala la STS de 10 de julio de 2012 "pero también lo es que ha de acudirse a la interpretación intencional cuando, como sostiene la sentencia de 30 de diciembre de 1985 ,"los términos de áquel no son tan claros que impidan dudar de la intención de los contratantes que es lo que deberá prevalecer"; y añade, la de 21 de febrero de 1986"labor exégetica que ha de llevarse a cabo tras un examen del contrato en su clausulado, como un conjunto orgánico, sin detenerse exclusivamente en la literalidad, tratando de llegar al convencimiento de lo que fue realmente querido por las partes.

Por último, el T.S en base al artículo 1285 del citado Cuerpo legal" las cláusulas de los contratos deberán interpretarse las unas por las otras, atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas", ha defendido la interpretación sistemática de los contratos, en STS de 1 de octubre de 2009 , al declarar "El principio de interpretación sistemática ( STS de 30 de noviembre de 1964 ) se funda en que el espíritu del contrato es indivisible y que no puede encontrarse en una cláusula aislada, sino en el todo orgánico que constituye, de manera que, sólo la interpretación del conjunto evidencia la intención o voluntad de los contratantes" STS de 1 de octubre de 2009 .

Y de todos los elementos enjuiciados podemos concluir que efectivamente, la posesión, a pesar, de los términos de la escritura de 2002," tras lo cual la compradora podrá tomar posesión sin más trámite de la finca objeto del presente documento", la tenía la recurrente en data de 12 de julio de 2002, pues recoge en ella a) que las vendedoras, "prometen vender y transmitir la finca, b) se fija el precio de la operación, entregándose parte del mismo. Esta Sala ha declarado reiteradamente que este elemento es prueba de la existencia de un contrato entre las partes, lo que no ocurriría en el caso de las arras, por ejemplo, c) las vendedoras otorgan poderes a la compradora para que las represente en cuantas acciones o instancias estimen oportunas, d) la compradora corre con todos los gastos para la defensa del derecho de propiedad sobre la finca de autos, e) se contempla una cláusula resolutoria expresa de la citada compraventa y f) en el documentote 24 de enero de 2006, los vendedores se ratifican en la escritura de 2002 y los términos contenidos en la misma. Y todo ello averado por los documentos aportados por la actora, ya en fase de comprobación inspectora.

En suma, la posesión se adquirió por la recurrente el 12 de julio de 2002. Y la propiedad el 24 de enero de 2006, por lo que entre ambas fechas ha transcurrido sobradamente el plazo de un año antes de la transmisión del elemento exigido por el artículo 42.2,a), del RDL 4/2004, de 5 de marzo .

Esta conclusión conlleva, sin necesidad de entrar a examinar la pretensión aducida como subsidiaria, a anular la liquidación y, por ende, la sanción derivada de la misma.

En consecuencia, procede estimar íntegramente el recurso".

Pues bien, a juicio de la Sala este extremo está acreditado, partiendo, en primer lugar, de la escritura de 7 de abril de 2010, y en concreto, de sus estipulaciones, documento al que la compradora no puso objeción:

"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."

En segundo lugar, la afirmación del TEAC, relativa a que carece de sentido hablar de transmisión de riesgos y beneficios al comprador, pues la reclamante fue la única que continuaba apareciendo en los modelos 347 y 309 como la que efectuaba pagos a la Junta de Compensación, queda atenuada por la carta remitida por el R.D. Abogados (doc. nº.2) de fecha 10 de marzo de 2014, en la que consta "y a la vista de la factura de 4 de diciembre de 2007 de la que remití copias, he podido constatar que D. Andrés actuaba como representante de Bruesa Inmobiliaria, S.A., en esa fecha."

Se acompaña ese documento de otro expedido por la Junta de Compensación del Sector Sup-LE-5 "Colinas del Limonar" del PGOU de Málaga, dirigida por el Secretario de dicha Junta a Bruesa Inmobiliaria, S.A. en la que recoge: "...En relación con los acuerdos aprobados en Asamblea General Ordinaria celebrada el pasado 28 de junio de 2007, adjuntamos la presente factura número 164/07, correspondiente a la derrama ordinaria del mes de octubre de 2007 de la Junta de Compensación del Sector Sup LE "Colinas del Limonar" del PGOU de Málaga".

Es decir, desde el 28 de junio de 2007, antes de la escritura pública de 6 de julio de 2007.

Pero además de este extremo, existen otros elementos en orden a acreditar que en realidad la operación se perfeccionó en el año 2006.

Y ellos son los siguientes:

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 comprometido para dicha fecha por contrato, no teniendo las partes nada que reclamase bajo ningún concepto para el caso de resolución por impago".

Recuérdese el pago parcial al que antes se ha hecho referencia. 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. (A la exigencia de dicho recargo se refiere el documento nº.1 de la demanda). 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 (a la que nos referiremos posteriormente), 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 referido al devengo 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, cabe señalar que es otro argumento en orden a ratificar nuestras conclusiones.

y 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 el 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.

Y es que 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, en el escrito rector (pág. 14) al referirse a la actora se dice que "era casi una obsesión de la sociedad que la operación se llevase a cabo en el año 2006... como es el acogerse a una (sic) régimen más benévolo que el esperado si la venta se realizara en el ejercicio 2007", argumentación que, por lo expuesto hacemos nuestra al declarar que la compraventa de las citadas fincas se perfeccionó en el ejercicio 2006, fecha en la que se extendieron los contratos privados.

Procede, en consecuencia estimar el primer motivo de la demanda y, por ende, el recurso sin que por lo tanto sea necesario examinar el segundo planteado con carácter subsidiario, para el caso de que la Sala no estimare aquel.

#### **Cuarto.**

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración, con arreglo al criterio del vencimiento.

### **FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

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: 1505/12, R.G 6924/12 y R.G 6925/12, 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.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

#### **PUBLICACIÓN**

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.