

Referencia: NFJ052982

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 29 de noviembre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3575/2011

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entregas de bienes. Concepto de puesta a disposición. Compraventa con pacto de mantenimiento de la posesión en sede del vendedor hasta que tenga disponible su nueva sede. En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado, en la escritura de compraventa no se estipula que las fincas objeto de venta continúan en poder del vendedor, sino que se transmiten al comprador, quien asume la exclusiva responsabilidad, aunque concede a la vendedora la posesión pacífica y gratuita durante el tiempo pactado –hasta que tenga listas sus nuevas instalaciones fabriles–, por lo que desde el otorgamiento de la misma, el comprador tenía el derecho de gozar y disponer a título de dueño, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien, por no venir así establecido expresamente en la ley, lo que significa que basta para que se entienda producida la entrega jurídica de un bien que el vendedor ponga la cosa vendida a disposición del comprador, aunque materialmente no la posea. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 28 de abril de 2011, recurso n.º 288/2010 ([NFJ043755](#)), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), arts. 4, 8 y 75.](#)

[Código Civil, arts. 609, 1.450 y 1.462.](#)

[Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo \(Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme\), art. 5.1.](#)

PONENTE:

Don Emilio Frías Ponce.

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Noviembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 3575/2011, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional de 28 de Abril de 2011, dictada en el recurso 288/2010, promovido por Mann Hummel Ibérica, S.A, contra liquidación practicada por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2002 a 2005.

Ha sido parte recurrida Mann Hummel Ibérica, S.A, representada por la Procuradora Doña Susana Sánchez García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia recurrida estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por Mann Hummel Ibérica, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en lo sucesivo), de 9 de Marzo de 2010, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación de 24 de Julio de 2008, dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2002 a 2005, sin cuota a regularizar, pues aunque el devengo se produjo el 17 de Octubre de 2005 por un importe de 30.461.699 euros, en los dos pagos adelantados la entidad Sitios Gestión, S.L, se dedujo en la declaración del primer trimestre de 2003 las cuotas que íntegramente le repercutió la entidad Mann Hummel Ibérica, obteniendo además la devolución de las mismas

La Sala parte de los siguientes hechos que relata en su Fundamento de Derecho Tercero :

".- El día 27 de marzo de 2003 la actora vende a SITIOS GESTION S.L el terreno y las instalaciones en las que desarrolla sus actividades empresariales. Se fija el precio en la cantidad de 48.629.092 euros, más el IVA por importe de 7.780.654,72 euros. A tales efectos se otorga escritura pública de compraventa en dicha fecha.

-. La compradora entregó a la vendedora en el momento de otorgarse dicha escritura la suma de 6.010.120 euros, como parte del precio, más el importe del IVA, es decir, 7.780.654,72 euros.

-. El día 21 de diciembre de 2003 la compradora abona otros 12.157.273 euros, y según se pactó en la escritura de compraventa, el resto, es decir, 30.461.699 euros, "se pagarán inexcusablemente por la compradora contra la entrega por parte de la vendedora del aval que lo garantiza en el momento mismo en el cual por parte de la vendedora se levante la oportuna acta notarial en la que se haga constar que la vendedora ha abandonado de forma definitiva las fincas objeto de la presente compraventa. Acta notarial que como fecha limite se tendrá que levantar el día 31 de octubre de 2005".

-. El día 20 de octubre de 2005 se levanta acta notarial en la que se hace constar: el día 17 de octubre de 2005 Mann Hummel Ibérica S.A, ha abandonado las instalaciones, entregándose las mismas a la compradora, Sitios Gestión S.L.

-. La vendedora incluyó el IVA de esta operación en su declaración correspondiente al primer trimestre de 2003, resultando en el cuarto trimestre de dicho ejercicio un saldo a su favor de 7.785.651,69 euros, cuya devolución solicitó, y le fue efectuada el día 21 de Junio de 2004."

Frente al criterio de la Administración que entendió que la puesta a disposición, a los efectos de aplicar el art. 75 de la Ley del IVA , tuvo lugar, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 609 y 1462 del Código Civil , el día 17 de Octubre de 2005, fecha del levantamiento del acta notarial en la que se señala que la vendedora había abandonado la finca, la Sala considera que la fecha de devengo fue el día 27 de marzo de 2003, fecha del otorgamiento de la escritura pública de compraventa, porque: "La doctrina constante de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en relación a supuestos semejantes al de autos, en que se dilucida como es el caso la interpretación de la "entrega" , viene declarando que el artículo 1462 permite una traditio "ficta", estimando como tal el otorgamiento de escritura pública, equivalente a entrega de la cosa enajenada, salvo estipulación en contrario o deducción opuesta resultante de los hechos o circunstancias debidamente probados (sentencias de 22-7-1993 y 31 de mayo de 1.996 entre otras), lo que no sucede en este caso. Por el contrario, de la prueba documental practicada a instancias de la actora resulta que la propia Administración Tributaria entendió que había tenido lugar la entrega en el año 2003, con la alteración de la titularidad catastral, y al menos, el pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos; ambos tuvieron lugar en dicho año 2003"

Segundo.

Contra la referida sentencia el Abogado del Estado preparó recurso de casación, que fue mantenido con la súplica de que se dicte sentencia por la que estimando el recurso case y anule la recurrida, sustituyéndola por otra en la que se desestime el recurso contencioso administrativo en su día interpuesto.

Tercero.

Admitido el recurso por Auto de la Sección Primera de 13 de Septiembre de 2012, se confirió traslado a la representación de Mann Hummel Ibérica, S.A, para el trámite de oposición, interesando sentencia que declare no haber lugar al recurso, con imposición de costas a la recurrente.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 27 de Noviembre de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

La sentencia recurrida estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la sociedad Mann Hummel Ibérica, S.A, contra la resolución del TEAC de 9 de marzo de 2010, dictada en la reclamación económico administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación de 24 de Julio de 2008 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, aceptando la interpretación del concepto "puesta a disposición" a que se refiere el art. 75 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, mantenida por la recurrente, que situaba el devengo, en el caso de entrega de bienes, en el momento del otorgamiento de la escritura pública, frente al criterio de la Administración que atendía al momento en que la vendedora entrega los bienes y quedan a libre disposición de la adquirente.

El Abogado del Estado alega, en el único motivo de casación que invoca, al amparo del art. 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que la sentencia infringe el art. 75 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los artículos 609 y 1462 del Código Civil, por considerar que la conclusión a que llegó la Sala, que sitúa el devengo en la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa, 27 de Marzo de 2003, no es acorde ni con la naturaleza y finalidad del IVA, ni con la regulación que sobre la transmisión de la propiedad se establece en el Código Civil.

La representación estatal viene a reiterar los fundamentos expuestos en su escrito de contestación a la demanda.

Así, respecto a lo primero, señala que en el caso de inmuebles destinados a la actividad productiva es claro que la incorporación del bien a la formación del valor añadido por el adquirente sólo puede tener lugar en el momento en que éste entra de manera efectiva en posesión de la finca, bien para utilizarla para sus actividades propias o para su transmisión a tercero, lo que acaeció cuando la empresa transmitente abandona la finca materialmente.

Respecto a lo segundo, afirma que en la transmisión de la propiedad rige en nuestro ordenamiento privado la teoría del título y el modo, art. 609 del Código Civil, surtiendo efectos traditorios el otorgamiento de escritura pública según el art. 1462, si de la misma no resultare o se dedujera claramente lo contrario, como ocurrió en este caso al estipularse que las fincas transmitidas quedaran en la posesión pacífica y gratuita de la vendedora, hasta la fecha límite o su prórroga prevista en la cláusula siguiente.

Segundo.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido configura como hecho imponible, junto con la prestación de servicios, la entrega de bienes (art. 4).

En el art. 8. Uno la entrega de bienes se define como la transmisión de poder de disposición sobre bienes corporales, no exigiendo la transmisión de la propiedad, por lo que es posible que exista entrega de bienes sujeta sin que se haya operado la transmisión de la propiedad.

Por ello, el art. 75 Uno de la Ley del IVA establece que <<se devengará el impuesto : 1º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuados en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusulas de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente >>.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, precisando el concepto de puesta en posesión del adquirente, señaló en la sentencia de 8 de Febrero de 1990 que el apartado 1 del art. 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien>>.

De acuerdo con esta doctrina, la puesta en posesión del adquirente conlleva conceder al mismo

facultades sobre el bien o bienes objeto de la entrega que le permitan actuar frente a terceros como si fuera propietario o dueño del bien aunque no lo sea, y con independencia de que haya o no entrega física del bien.

Tratándose de contrato de compraventa es patente, que la mera perfección del contrato no es suficiente para que se entienda entregada la posesión de acuerdo con el concepto de la ley del IVA, porque según el art. 1450 del Código Civil <<la venta se perfeccionara entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni lo uno ni lo otro se hayan entregado>>.

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

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

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

Tercero.

En el presente caso en la estipulación primera, sobre el objeto y precio, se indica que " Filtros Mann, S.A", vende, como cuerpo cierto, con las cargas y gravámenes que se desprenden de las cuotas informativas unidas a esta matriz, y libres de todo tipo de arrendamiento, y al corriente de todo tipo de impuestos y arbitrios a la mercantil "Sitios Gestión, S.L, que adquiere con tradición las fincas descritas bajo los números 1 a 6(...) aunque expresamente se pacta que las mismas quedarán en la posesión pacífica y gratuita de la vendedora, hasta la fecha límite -o su prórroga - prevista en la cláusula siguiente, por precio de cuarenta y ocho millones seiscientos veintinueve mil noventa y dos euros (48.629.092 euros), más IVA, dotándolas de fuerza obligacional las manifestaciones por ella realizadas en el exponendo III de la escritura".

Luego, en el apartado e) de la estipulación III de la escritura se hizo constar que:

<<... desde la firma de la presente escritura, las fincas que se transcriben y adquieren serán de la total y exclusiva responsabilidad de la compradora a título de dueña, si bien, como se citará más adelante, la posesión concedida de las mismas la mantendrá la vendedora hasta el 31 de Diciembre de 2004, o en caso de prórroga hasta el 31 de Octubre de 2005, fecha límite en la cual deberá abandonar las fincas objeto de compraventa, dejándolas en las mismas condiciones de conservación que tiene el día de hoy. En tal mérito la compradora renuncia expresamente a realizar desde presente y para futuro cualquier tipo de reclamación sobre los citados terrenos.

La vendedora va a mantener, hasta la fecha límite prevista, con el consentimiento de la compradora y de forma pacífica, la posesión gratuita de las fincas objeto de esta compraventa, en las cuales se encuentra enclavada su actividad fabril hasta el momento mismo en el cual tenga concluidas la vendedora sus proyectadas nuevas instalaciones fabriles y esté debidamente instalada produciendo en las mismas. Dicho momento, no podrá superar, como fecha límite el día 31 de Diciembre de 2004. Ahora bien, llegada dicha fecha, la misma se prorrogará, a solicitud de la vendedora, por diez meses más, esto es, hasta el día 31 de Octubre de 2005, salvo fuerza mayor. Los gastos ordinarios para el uso y conservación de los inmuebles e instalaciones serán de cuenta de la vendedora durante el plazo señalado".

Pues bien, en contra de lo que mantiene el Abogado del Estado, en la escritura de compraventa no se estipula que las fincas objeto de compraventa continúan en poder del vendedor, sino que se transmiten al comprador, quién asume la exclusiva responsabilidad, aunque concede a la vendedora la posesión pacífica y gratuita durante el tiempo pactado, por lo que desde el otorgamiento de la misma el comprador tenía el derecho de gozar y disponer a título de dueño, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien, por no venir así establecido expresamente en la ley, lo que significa que basta para que se entienda producida la entrega jurídica de un bien que el vendedor ponga la cosa vendida a disposición del comprador, aunque materialmente no la posea.

Por lo expuesto, el motivo ha de rechazarse.

Cuarto.

Desestimado el recurso, ante lo que dispone el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción, procede imponer las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 de dicho precepto, limita su importe, por todos los conceptos, a la cifra máxima de 6000 euros.

En su virtud, en nombre del Rey y por la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 28 de Abril de 2011, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Sexta de la Audiencia Nacional , con imposición de costas a la parte recurrente, con el limite establecido en el último Fundamento de Derecho

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. ante mi la Secretaria. Certifico.