

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054008
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
 Resolución de 20 de marzo de 2014
 Vocalía 4.^a
 R.G. 2203/2012

SUMARIO:

IVA. Devengo. Entrega de bienes. *La entrega del inmueble debe entenderse devengada en la fecha de formalización de la escritura pública de compraventa.* En el caso de autos, se analiza una escritura pública de compraventa de un inmueble en la que expresamente se pacta que la vendedora se quedará en posesión del bien hasta la fecha prevista en una cláusula de dicha escritura. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El concepto no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si ésta fuera la propietaria de dicho bien -STJCE, de 8 de febrero de 1990, asunto n.º C-320/88 (NFJ000732)-. Por su parte, el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de noviembre de 2013, recurso n.º 3575/2011 (NFJ052982), en un supuesto análogo al analizado, considera que, cuando en la escritura pública no se estipula que las fincas continúen 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 hasta un determinado momento, el comprador tiene el derecho de gozar y disponer a título de dueño desde el otorgamiento de la escritura, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien. En consecuencia, la entrega del inmueble debe entenderse devengada en la fecha de formalización de la escritura pública de compraventa. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8 y 75.
 RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 325.
 Código Civil, art. 1462.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (20/03/2014), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X, SL, con NIF: B ..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en la Calle ..., contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº ..., dictada en fecha 27 de octubre de 2011 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía interpuesta contra los acuerdos de liquidación dictados el 23 de julio de 2009 por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Andalucía (Agencia Estatal de Administración Tributaria) derivados de las Actas de Disconformidad nº ... y ... y referidos, respectivamente, al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicios 2004 a 2007 e Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2008, por los que se determina, respectivamente, una deuda tributaria de 630.055,20 euros y una cantidad a devolver de 35.733,77 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Con fecha 18 de septiembre de 2008, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía, notifica a la entidad X, S.L. comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria con alcance parcial limitándose a comprobar la correcta tributación de la operación de transmisión de fincas situadas en el término municipal de Almensilla (Sevilla), en relación, entre otros, con el concepto y períodos que se detallan a continuación:

CONCEPTO	PERÍODOS
Impuesto sobre el Valor Añadido	2004/05/06/07

Posteriormente, con fecha 26 de febrero de 2009 se iniciaron actuaciones inspectoras referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 2008, mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación notificada dicho día.

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 16 de abril de 2009 con la incoación a la entidad de las siguientes actas, acompañadas de los preceptivos informes ampliatorios de igual fecha:

Ø Acta de Disconformidad nº... en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007.

Ø Acta de Disconformidad nº ... en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008.

Una vez presentadas alegaciones por el obligado tributario, el 23 de julio de 2009 se dicta por el Inspector Regional acuerdos de liquidación provisional, los cuales son notificados el 24 de julio de 2009.

La liquidación practicada derivada del Acta Disconformidad nº ... en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007 tiene el siguiente desglose:

Cuota	311.229,86 euros
Intereses de demora <input type="checkbox"/>	318.825,34 euros
Deuda a ingresar <input type="checkbox"/>	630.055,20 euros

La liquidación practicada derivada del Acta Disconformidad nº ... en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008 tiene el siguiente desglose:

Cuota	-35.733,77 euros
Intereses de demora <input type="checkbox"/>	0,00 euros
Deuda a ingresar <input type="checkbox"/>	-35.733,77 euros

De las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

Ø La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES.

Ø La cuestión principal que constituye el objeto de la controversia entre la Inspección y el contribuyente se centra en determinar cuándo se ha producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido derivado de la operación de venta de fincas realizada a favor de la entidad Y, S.L. , documentada en escritura pública de 14/07/2004.

Ø Mientras que la Inspección considera que el impuesto se ha devengado en el año 2004, con ocasión del otorgamiento de la escritura pública de compraventa de 14/07/2004, entiende el contribuyente que el devengo del impuesto correspondiente a la operación, a salvo del que corresponde a pagos anticipados, no se ha producido hasta el año 2009, cuando se produce la total puesta a disposición material de la cosa a favor del comprador, y ello aún admitiéndose que con ocasión del otorgamiento de la escritura se produjo la transmisión del dominio con arreglo a la legislación española, motivo por el cual autoliquidó la cuotas repercutidas sobre los importes efectivamente cobrados en concepto de anticipos.

Segundo:

Con fecha 1 de agosto de 2009, la entidad X, S.L. interpone reclamación económico administrativa nº ... ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía contra los acuerdos de liquidación descritos en el antecedente anterior.

Puestos de manifiesto los expediente, la entidad presenta escrito en el que solicita la anulación del acto impugnado, alegando que no ha transmitido una finca en el ejercicio 2004 y que no se ha producido el devengo del IVA.

El Tribunal Regional en resolución de fecha 27 de octubre de 2011 desestima las reclamaciones interpuestas confirmando los acuerdos impugnados.

La resolución anterior fue notificada a la entidad en fecha 24 de noviembre de 2011.

Tercero:

Con fecha 20 de diciembre de 2011, la entidad X, S.L. interpone el recurso de alzada ordinario que se examina, ante este Tribunal Económico Administrativo Central contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

En el escrito de interposición, la entidad formula alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

1. Inobservancia de la normativa comunitaria. Vicio de incongruencia omisiva. Primacía del derecho comunitario.

Tanto el legislador nacional como el comunitario para concretar el término del devengo recurren al término “puesta a disposición del adquirente”, en lugar de, como parece que se establece e interpreta el TEARA, a cuando se produzca la “compraventa o perfección del contrato”. La Dirección General de Tributos en resolución nº 1987/2010 de 10 de septiembre, abre la posibilidad de que de la escritura resulte o se deduzca claramente un momento distinto de puesta a disposición o puesta en poder y posesión de la cosa entregada, el devengo se producirá en el momento en que efectivamente tenga lugar dicha puesta en poder y posesión del adquirente. Asimismo, la resolución de la DGT, número 2751/2010, de 17 de diciembre, prevé que han de analizarse las facultades que se le atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades, precisando que no parecía deducirse que el bien se hubiese puesto a disposición del interesado, toda vez que el derecho de adjudicación preferente que alegaba a su favor había sido impugnado judicialmente por parte de los restantes copropietarios, por lo que, en suma, no podía determinarse que en este caso se hubiese producido el devengo del IVA de tal operación, lo que tendría lugar con la referida puesta a disposición del bien a favor del afectado.

No debería ser necesario recordar que las relaciones entre el derecho comunitario y los derechos nacionales se vertebran a través de dos principios: el de eficacia directa o aplicabilidad inmediata y el de primacía del derecho comunitario.

Los argumentos expuestos por la entidad han sido ignorados por completo por el TEARA, incurriendo en un vicio de incongruencia omisiva o fallo corto al dejar sin respuesta las cuestiones planteadas y que juzga fundamentales el recurrente.

2. Los pactos escriturarios. Su realidad jurídica y económica. La verdadera intención de las partes.

En la escritura de compraventa de 14 de julio de 2004, consta que la entidad o propietarios originarios se reservan la posesión de las fincas rústicas vendidas (estipulación octava de la escritura), hasta cuando fuera satisfecho íntegramente el precio pactado. Estas dos exigencias se han mantenido inalterables a lo largo de la distintas vicisitudes e incidencias que esta compraventa ha tenido en su proyección temporal, bien de forma inmediata (dentro del propio año 2.004), con ocasión de la escritura de subsanación que se produjo a instancias de la Nota de Calificación del Registrador de la Propiedad (formalizada en fecha 16.11.2004, otorgada ante el mismo Notario bajo el número 3.502 de su protocolo), bien con ocasión de posteriores acuerdos, hasta la definitiva entrega de la finca, que acaeció efectivamente mediante escritura otorgada en fecha 13 de abril de 2009.

El criterio de la entidad es plenamente coincidente con la doctrina del TEAC, nº resolución 6589/2008 de 9 de marzo de 2010, de acuerdo con la sentencia del TJCE, Asunto C-320/88. También es coincidente con el criterio sustentado por la doctrina de la DGT, en reiteradas consultas como la de fecha 21 de julio de 2006.

3. Circunstancias económicas concurrentes y el equilibrio de las contraprestaciones.

Son circunstancias concurrentes en la operación de compraventa que los propietarios originarios iban a mantener, con arreglo a la naturaleza rústica de las tierras transmitidas, su actual destino agrícola, mediante la cesión en arrendamiento a favor de terceros. Por otra parte, el propósito de la entidad adquirente, Z, S.L. en su calidad de promotora inmobiliaria de primer orden local, no era otro que lograr la recalificación urbanística de dichas fincas, por lo que la seguridad del cumplimiento de los pactos estaba vinculada al devenir de dicho proceso de recalificación urbanística. Es decir, la seguridad o certeza del cumplimiento de los pactos estaba obviamente vinculada al devenir de dicho proceso de recalificación urbanística. De tal manera que, si en un momento dado esta recalificación (como muchas veces acontece, por razones técnicas o políticas, en instancias superiores), se hubiera visto truncada, es elemental que el comprador hubiera desistido de continuar adelante con dicha operación, con el sólo inconveniente de perder la exigua parte del precio arriesgada en dicho momento (5,28% del total precio pactado), y jamás hubiere tomado posesión de dicha finca, en modo alguno. Es decir, los vendedores no transmitirían plenamente, en modo alguno, dichas fincas rústicas, sin quedar amparados, al menos, por la plena posesión de las tierras, al margen, obviamente, de la necesaria y lógica firma de la condición resolutoria pactada. Por último, cabe subrayar la importancia que las partes han conferido a la escritura de 13 de abril de 2009 por lo cual se llevó a cabo la entrega material de las fincas, produciéndose la “puesta a disposición de la posesión inmediata de las fincas en ...”.

4. Hitos posteriores.

Es perfectamente compatible la inscripción del pleno dominio sobre las fincas transmitidas, con la retención habida de la posesión (inmediata) de las mismas; y, por otro, destacar la nuclear trascendencia que para su representada supone la citada retención de la posesión inmediata de la finca, por cuanto es la real convención

habida y pactada por las partes, la única que avala, como ha quedado expuesto, el recto modo de proceder de la entidad. Nada empece a los argumentos de la entidad, que el comprador haya podido transmitir la propiedad a un tercero ni tampoco el hecho de que los nuevos compradores se subrogan como parte de pago del precio pactado en el pago del inicial precio aplazado.

5. El devengo del IVA.

Tanto el actuario como el Inspector Regional, solapan hecho imponible y devengo, en la medida que ponen el acento interpretativo en la transmisión del dominio, cuando el nexo claro entre el hecho imponible y el devengo es el concepto puesta a disposición. Así, el instrumento que dará origen en este supuesto como hecho imponible gravable por el IVA, es la escritura de compraventa perfecta (por ser medio propicio para producir tal entrega), pero, su concreción temporal y efectiva se producirá cuando se materialice dicha puesta a disposición o entrega. En tal sentido, son sumamente importantes, las facultades de poder enajenar y/o vender, como de hecho, suscribe el actuario y el propio Tribunal, ha acontecido en el presente caso por cuenta de los primitivos adquirentes, pero no es ciertamente testimonial, que son los propietarios originales (X, S.L.), los que disfrutaban y siguen disfrutando de las rentas de las fincas vendidas, por la vía de su cesión en arrendamiento; de la posesión material e inmediata de las mismas; autorizan potenciales obras; tienen el derecho de acceso; y, a más, reciben las subvenciones vinculadas a la titularidad de las fincas, etc.

6. Entrega de las fincas y justificación doctrinal.

El concepto “entrega de bienes”, tanto para la doctrina de la DGT como para el TEAC, se identifica con la exigencia de la “puesta a disposición” del adquirente, entendiéndose por tal aquella que coloca al adquirente en condiciones de poder usarlo y disfrutarlo y también poder enajenarlo y gravarlo y, esto, como si fuera la propietaria del bien.. Mientras que el concepto “devengo” se relaciona con el momento a partir del cual el destinatario tenga la posesión completa e inmediata del bien, quedando el mismo a su entera disposición, entendida ésta como facultad que usar, disfrutar y disponer. El concepto “entrega de bienes”, exigido por el legislador en relación con este tributo, no tiene porqué ser coincidente con la transmisión jurídica de la propiedad, en su versión legalista, sino que coincidiría con la “traditio real” del bien.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico–Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver consiste en determinar cuándo se produce el devengo de la operación de venta de los inmuebles efectuada por la reclamante.

Segundo:

La Ley 37/1992 del IVA, configura como hecho imponible, junto con la prestación de servicios, la entrega de bienes. En el artículo 8 de dicho texto normativo 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.

De acuerdo con el artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992 del IVA, el Impuesto se devengará “en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable”. A continuación, se precisa que en determinados casos (ventas con pacto de reserva de dominio, condiciones suspensivas, arrendamientos–ventas...) el devengo se produce “cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente”.

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

Del apartado Uno.1º resulta que el devengo tiene lugar, como regla general, con la puesta a disposición del bien por parte del proveedor al adquirente. No obstante añade que de existir normativa aplicable que determine el momento de la entrega del bien, debe estarse a la misma.

Para aclarar el término “puesta a disposición” del adquirente del bien objeto de la operación, acudimos a la jurisprudencia del TJCE que se ha pronunciado sobre este concepto en reiteradas ocasiones identificándolo con el de “entrega del bien”. En Sentencia de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/88) resolvía que:

«6. Procede recordar que, según el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva: «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.»

En sentido análogo, la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007, RG 417/06, tras exponer el contenido de la anterior sentencia, añade:

“debemos concluir, en primer lugar que el concepto de entrega de bienes, a efectos del IVA, debe interpretarse en el ámbito del derecho comunitario para evitar que las disposiciones particulares de cada Estado Miembro pudieran desvirtuar la aplicación uniforme del impuesto. En segundo lugar, hay que destacar que en el ámbito del IVA, el concepto de entrega de bienes es más amplio que el concepto jurídico de transmisión del dominio, tal y como se desprende tanto de la normativa comunitaria (artículo 14 de la actual Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre) como de la jurisprudencia del TJCE. Esto mismo ha sido reconocido por este Tribunal Central, entre otras, en la resolución de 9 de octubre de 2001:

«...en la normativa de IVA el concepto de entrega es más amplio que el de transmisión de la propiedad, en coherencia con la Sexta Directiva Comunitaria que considera entrega de bienes “la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario”, es decir, como si fuera propietario. Se comprenderían en dicho concepto, no sólo operaciones que originan una transmisión jurídica del dominio, sino también otras con un contenido económico análogo...»

En tercer lugar, por lo que se refiere al devengo, habrá que determinar en cada caso el momento en el que el adquirente de un bien dispone de las facultades correspondientes a un propietario, para entender que la entrega se ha realizado.”

Tercero:

Sin perjuicio de que los conceptos relativos al devengo son unitarios en el ámbito comunitario como ha reiterado el TJCE, sin embargo, debemos tener en cuenta que el momento de la entrega en los contratos de compraventa mercantil dependerá de las condiciones o estipulaciones establecidas por las partes, tal como se estipula en los artículos 325 y siguientes del Código de Comercio. Esto es, nuestra normativa interna jurídico-privada ya identificaba el concepto de entrega con el de poner o tener a disposición del comprador las mercancías, haciéndolos equivalentes, y así lo señalaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de junio de 1946.

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”, esto es, cuando se transmite el dominio o propiedad del bien entregado. Asimismo dispone el artículo 1462 CC 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 escritura no resultare o dedujere claramente lo contrario”. Por tanto en el caso de bienes inmuebles, con otorgamiento de escritura pública, será la fecha de dicho otorgamiento la que determine el devengo, a menos que de la escritura se dedujera lo contrario.

En el presente caso, en la escritura pública de 14 de julio de 2004 la entidad vende unos terrenos rústicos a Grupo Inversor Arenal 2000, SL. En la cláusula 8ª de dicha escritura se establece literalmente: “Los vendedores acuerdan transmitir a la sociedad compradora las fincas vendidas, en concepto de libres de cargas y gravámenes, de acuerdo con lo estipulado en esta escritura, reservándose la posesión de las mismas, cuya entrega y

consiguiente puesta a disposición, momento en que se perfeccionará la compraventa con la traditio, queda aplazada hasta que por la compradora se efectúe el pago de la totalidad del precio convenido, en las condiciones que se recogen en esta misma cláusula, bien por haber dado cumplimiento a los plazos previstos, bien por haber hecho uso de la facultad de adelantar los mismos según se ha recogido en la estipulación anterior.

Hasta ese momento los vendedores retendrán la posesión de las fincas objeto de la transmisión."

Efectuado el pago del último pagaré, "ambas partes otorgarán acta notarial acreditativa de la realización de tal pago y de la consiguiente entrega de las fincas en forma individualizada y por cada parte vendedora."

En la cláusula 9ª de la escritura en cuestión se establece también una condición resolutoria expresa ante la falta de pago de cualesquiera de los plazos y de los intereses pactados con tal de que cualquiera de los vendedores no satisfecho notifique notarialmente la resolución del contrato a la parte compradora.

Posteriormente en escritura pública de 16 de noviembre de 2004 y a instancia del Registrador de la Propiedad, y según literalmente se recoge en la misma "el Registrador de la Propiedad nº ... de ..., con acertado criterio, estima que el pacto octavo de esa escritura es confuso por cuanto el contrato- la compraventa- es perfecto y solo está condicionado por el pago total del precio el tránsito de la propiedad, por lo que no es admisible aplicar el término perfección al contrato, sino a su ejecución o consumación, de manera que si el precio tuviera por objeto la compraventa supeditada a la traditio, no sería posible superponer la condición resolutoria explícita que se pacta por la estipulación novena."

Con el fin de subsanar el error padecido se elimina y se tiene por no puesto el párrafo subrayado de la anterior cláusula octava, de manera que dicha compraventa se da por plenamente perfeccionada en los demás términos que resultan de la escritura rectificadora.

Dicha escritura pública se inscribe en el Registro de Propiedad nº ... de ..., una vez salvada la circunstancia mencionada anteriormente y como consecuencia de ello aparece en el Registro de Propiedad como titular registral de las fincas vendidas en la escritura de 14 de julio de 2004 la entidad compradora, Z, S.L. Asimismo, aparece inscrita en dicho Registro de la Propiedad la condición resolutoria expresa en garantía del precio aplazado recogida en la cláusula 9ª de la escritura de 14 de julio de 2004.

También conviene tener en cuenta, que en el presente caso, mediante escritura pública otorgada el 10 de octubre de 2006, Z, S.L. vende y transmite el pleno dominio a W, S.L. de los terrenos rústicos mencionados en la escritura anterior, asumiendo la nueva propietaria las obligaciones de pago del precio aplazado derivadas de la escritura de 14 de julio de 2004 y por la que se compromete a pagarles el mismo.

El 13 de julio de 2007 se otorga ante notario escritura pública de aceptación de subrogación pasiva en el que podemos extraer la siguiente información:

- En el expositivo III los "propietarios originarios" manifiestan que en la cláusula OCTAVA tal y como quedó redactada tras la escritura rectificativa de 18 de noviembre de 2004 y como mayor garantía de pago del "precio pendiente" a sumar a la condición resolutoria indicada, los "propietarios originarios" acordaron con Z, S.L. la retención de la posesión inmediata de las fincas y sin perjuicio de los derechos de arrendamiento previamente constituidos sobre algunas de ellas a favor de terceros. Manifiestan los "propietarios originarios", así garantizándolo a W, S.L., que dicha retención de la posesión inmediata constituía una garantía complementaria de la condición resolutoria constituida sobre las fincas que no impidió la "traditio" de las fincas a favor de Z, S.L. y por tanto la plena eficacia de la transmisión dominical de la compraventa y su posterior inscripción en el Registro de la Propiedad.

- En el expositivo IV de esta escritura W, S.L., manifiesta, así reconociéndolo los "propietarios originarios" que por medio de escritura de 19 de octubre de 2006 la entidad Z, S.L. vendió y transmitió a W, S.L. las fincas referidas, quedando aplazado una parte del precio coincidente con lo que ese momento Z, S.L. debía a los "propietarios originarios". Las partes acordaron que el pago de esta parte del precio aplazado se efectuaría mediante la subrogación por W, S.L. en la obligación de Z, S.L. de abonar a los "propietarios originarios" el referido precio pendiente, obligación además garantizada con la condición resolutoria expresa sobre las fincas objeto de la compraventa.

- En el expositivo V de esta escritura los "propietarios originarios" reconocen el pleno dominio sobre las fincas adquirido por W, S.L. manifestando y garantizando a ésta que la retención de la posesión inmediata de las fincas acordada por los "propietarios originarios" con Z, S.L. en garantía del pago del precio pendiente no constituyó reserva de dominio, ni impidió por tanto la plena transmisión de las fincas a Z, S.L. transmisión de la que trae causa el título de propiedad sobre las fincas de W, S.L. y renunciando expresamente los "propietarios originarios" en este acto a entablar cualquier tipo de acción tendente a la anulación, rescisión o revocación de dicho título de propiedad de W, S.L. (con base en la comentada retención de la posesión inmediata de las fincas en garantía de pago o en cualquier otro argumento o circunstancia), y todo ello sin perjuicio del derecho de los "propietarios originarios" a ejercitar la condición resolutoria que grava las fincas en caso de impago del precio pendiente en los plazos estipulados.

- En el expositivo VI W, S.L. manifiesta, así aceptándolo y reconociéndolo los "propietarios originarios", que ha tenido conocimiento de la reserva de posesión en garantía anteriormente identificada (acordada entre los "propietarios originarios" y Z, S.L.) en fecha reciente al hilo de la negociación de la presente escritura y, en todo caso, con posterioridad a la escritura de compraventa a Z, S.L. sin perjuicio de los cual consiente en este acto la continuidad de dicha situación posesoria por los "propietarios originarios", frente a Z, S.L. y, por consecuencia, frente a los "propietarios originarios", en el sentido indicado en la cláusula novena de la presente escritura, hasta el momento allí indicado.

- En dicha cláusula novena W, S.L., en su calidad de titular del pleno dominio de las fincas, condición que expresamente reconocen y aceptan los "propietarios originarios", acepta y consiente la -situación posesoria inmediata por parte de los "propietarios originarios" descrita en los expositivos III y V de esta escritura.

- Abundando en lo anterior, en la propia escriturase hace referencia expresa en su expositivo III a la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 25 de enero de 2001, que entre otros extremos dice lo siguiente: ".. la escritura pública puede equivaler a la entrega a los efectos de tener por realizada la tradición dominical, aún cuando no provoque igualmente el traspaso posesorio, de modo que, a pesar de la transmisión del dominio, puede no estar completamente cumplida la obligación de entrega, mas tal hecho deberá valorarse como la regulación del modo en que ha de cumplirse la obligación de entregar una cosa ya ajena al vendedor, y no como exclusión inequívoca (tal como exige el párrafo 2º del artículo 1.462) de tal efecto "traditorio" inherente a la escritura pública".

Por último, el 13 de abril de 2009 se otorga escritura de anticipo y quita de deuda con cancelación de condiciones resolutorias y puesta a disposición de la posesión inmediata de fincas en ... y otros acuerdos de la que la trae causa la ulterior escritura de 21/04/2009, que documenta el cumplimiento y ejecución de los acuerdos alcanzados en la primera, y en virtud de la cual se pone a disposición de Grupo P la posesión inmediata de las fincas, "dejando sin efecto la Retención de la Posesión Inmediata (que en ningún caso según declaran los Propietarios Originarios ha afectado a la validez de la Compraventa de Arenal y, por lo tanto, a la validez compraventa de pinar en las condiciones allí expuestas)," como consecuencia de haber realizado el comprador final el pago completo de la contraprestación finalmente pactada.

La Inspección considera que el devengo del IVA se produce con ocasión del otorgamiento de la escritura pública de compraventa de 14 de julio de 2004. En dicho momento se produce la transmisión del dominio y con ello la transmisión de facultades que corresponden al propietario de un bien ya que el otorgamiento de escritura produce plenamente sus efectos como forma espiritual de traditio y el comprador pasa a ser poseedor mediato de los bienes adquiridos a través de la posesión inmediata detentada por el vendedor cuya posesión no es a título de dueño.

Por su parte, la reclamante alega que aunque con el otorgamiento de la escritura pública se perfección el contrato de compraventa, al producirse la "traditio ficticia", solamente cuando se produce la "traditio material", la total puesta a disposición material de la cosa a favor del comprador en el año 2009, es cuando existe el devengo del impuesto y ello a salvo del devengo que corresponde a los pagos anticipados.

Tal como decíamos en líneas anteriores, en el caso de bienes inmuebles, con otorgamiento de escritura pública, será la fecha de dicho otorgamiento la que determine el devengo, a menos que de la escritura se dedujera lo contrario. Así lo reconoce el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de noviembre de 2013, en el recurso de casación nº 3575/2011, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de abril de 2011, en el recurso 288/2010 en la que se estimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por el obligado tributario contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de 9 de marzo de 2010 (RG 6589/2008), reclamación que es invocada por la entidad reclamante.

En dicho caso, en la escritura, formalizada en 2003, se indica que los inmuebles se venden en dicha fecha y que la parte compradora los adquiere con tradición, quedando las fincas bajo la total y exclusiva responsabilidad de la compradora a título de dueña, aunque se pacta que las fincas quedarán en posesión pacífica y gratuita de la vendedora hasta una determinada fecha de 2005, renunciando la compradora a realizar cualquier tipo de reclamación sobre las fincas hasta esta última fecha. El criterio de la Administración, confirmado por el Tribunal Económico Administrativo Central fue considerar que la puesta a disposición, a los efectos de aplicar el artículo 75 de la Ley del IVA, tuvo lugar en la fecha del levantamiento del acta notarial en la que se señala que la vendedora había abandonado la finca. La Audiencia Nacional primero y el Tribunal Supremo después consideran que la puesta a disposición se produce con el otorgamiento de la escritura pública. Concretamente el Tribunal Supremo considera que en la escritura no se estipula que las fincas continúen 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 dos años. Desde el otorgamiento de la escritura, a juicio del Tribunal Supremo, 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.

En el presente caso, a la vista de las estipulaciones contractuales contenidas en las escrituras a las que nos hemos referido anteriormente, debe confirmarse el criterio de devengo aplicado por la Inspección, que exige el Impuesto en el ejercicio 2004 que es cuando se formaliza la escritura pública de compraventa, ya que es desde

dicho momento cuando el adquirente adquiere las facultades inherentes a un propietario, teniendo desde dicho momento el derecho de gozar y disponer a título de dueño, sin que proceda identificar la puesta a disposición con posesión inmediata del bien. De este modo, producida dicha entrega jurídica, el vendedor pone la cosa vendida a disposición del adquirente, aunque materialmente no la posea y prueba de ello es la posterior transmisión del dominio que realiza el comprador originario a favor de un tercero.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada ordinario interpuesto,

ACUERDA

desestimarlo, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.