

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia:NFJ065567

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 248/2017, de 14 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 484/2016

SUMARIO:

Contabilidad. Empresas inmobiliarias. Normas de valoración. *Ventas de inmuebles en fase de construcción.* Lo que autoriza la norma de valoración 18ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994 (Normas adaptación PGC empresas inmobiliarias), es que el criterio del devengo queda supeditado a la situación de entrega material y ésta, a su vez, depende del hecho de que el inmueble esté sustancialmente terminado. Por el contrario, la exigencia de escritura pública no es en sí misma un criterio de imputación temporal que se avenga bien a la habilitación reglamentaria, pues no cabe establecer una correspondencia total, ni desde el punto de vista jurídico-privado ni desde el fiscal ni tampoco bajo la norma contable específica, entre el documento privado como fórmula para la venta de inmuebles no terminados y la formalización de escritura pública para los ya terminados.

IS. Devengo. Imputación temporal. *Transmisión de inmuebles en construcción mediante documento privado.* Así las cosas, la denegación de la licencia de primera ocupación no pudo hacer perder las condiciones de entrega material de los inmuebles afectados, al tratarse de un acontecimiento posterior a la venta en firme de las construcciones afectadas y al cierre contable del ejercicio en que se produjo, así como por la falta de concatenación causal y lógica con la contabilización de las ventas. Asimismo, el informe del auditor de cuentas designado por el Registro Mercantil, así como las incidencias procesales surgidas de la impugnación de los acuerdos de aprobación de las cuentas del ejercicio, en particular el auto del Juzgado de Primera Instancia que homologa la transacción judicial con que finalizó el litigio entre constructora y promotora, son todas ellas circunstancias que no alteran la adecuación a las normas contable y fiscal de la autoliquidación cuya rectificación se pretende.

En el caso en cuestión, no cabe dudar de que la denegación expresa de la licencia de primera ocupación que afectaba a la promoción ha de tener algún grado de influencia sobre las ventas realizadas, aun cuando sólo lo fuera porque el incumplimiento contractual es causa de resolución implícita en todas las obligaciones recíprocas, como lo son las que nacen de la compraventa; ahora bien, tales consecuencias, derivan en todo caso de actos posteriores a las ventas mismas, documentadas privadamente y, desde luego, firmes, incondicionales y perfectas para la validez de los contratos, que afectarán a la contabilización y tributación de los ejercicios posteriores, pero no autorizaban a modificar la contabilización, correctamente establecida, en sus aspectos contables y fiscales, de las anotaciones efectuadas en el momento de la entrega material, de conformidad con los datos entonces disponibles y en cumplimiento estricto de la norma de valoración 18ª.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.3.

Orden de 28 de diciembre de 1994 (Normas adaptación PGC empresas inmobiliarias), norma de valoración 18.º.

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14 y ss.

Código Civil, art. 1.124.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 14 de febrero de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 484/2016 , interpuesto por la Procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en nombre y representación de la entidad mercantil LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF, S.L. contra la sentencia de 4 de enero de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso contencioso-administrativo nº 143/2013 , sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó, el 4 de enero de 2016, sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 143/2013 , seguido a instancia de la entidad mercantil LOS LAGOS DE SANTA MARÍA GOLF, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de diciembre de 2012, desestimatoria del recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 22 de diciembre de 2011, en relación con la denegación de sendas solicitudes de devolución de ingresos indebidos, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

Segundo.

Dicho Tribunal de instancia dictó sentencia el 4 de enero de 2016, cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"...FALLO: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Da Belén Jiménez Torrecillas, en nombre y representación de LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL contra Resolución del Tribunal Central Económico Administrativo de 20 de diciembre de 2012 (RG 3483-10 y 2864-12), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la entidad recurrente..."

Tercero.

Notificada la sentencia a las partes, la representación procesal de la entidad LOS LAGOS DE SANTA MARÍA GOLF, S.L. presentó ante la Sala de instancia escrito de preparación del recurso de casación, que se tuvo por preparado mediante diligencia de ordenación de 12 de febrero de 2016.

Cuarto.

Emplazadas las partes, la Procuradora Sra. Ortiz Torrecillas, en la representación indicada, compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, formulando el 4 de abril de 2016 escrito de interposición del recurso de

casación, en el cual, tras aducir los motivos oportunos, solicitó a la Sala: "...dicte en su día sentencia que case y anule la recurrida y se pronuncie de conformidad con los motivos del presente recurso y los pedimentos contenidos en el original escrito de demanda con lo demás que proceda...".

Quinto.

Admitido a trámite el recurso de casación por providencia de la Sección Primera de esta Sala de 31 de mayo de 2016, se acordó la remisión de las actuaciones a esta Sección Segunda para su sustanciación, conforme a las reglas de reparto de asuntos, disponiéndose por diligencia de ordenación de 14 de junio de 2016 entregar copia del escrito de interposición del recurso a la parte recurrida, a fin de que en plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que efectuó el Abogado del Estado, en escrito de 1 de julio de 2016, interesando la desestimación del recurso presentado y la confirmación de la sentencia recurrida, con imposición de las costas del recurso de casación a la parte recurrente.

Sexto.

Por providencia de la Sala de 7 de noviembre de 2016 se señaló para la votación y fallo de este recurso de casación el día 7 de febrero de 2017, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 4 de enero de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 143/2013, entablado por LOS LAGOS DE SANTA MARÍA GOLF, S.L. contra la resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012 a que se ha hecho mención anterior.

Segundo.

La Sala de instancia desestimó en su integridad el recurso jurisdiccional promovido, fundamentando su fallo en los siguientes razonamientos que, dado su interés para la adecuada comprensión del recurso de casación, es pertinente transcribir. En lo que atañe a la resolución de este recurso, en el fundamento primero se definen los hechos relevantes, que la Sala a quo hace suyos; en el segundo se resume el planteamiento de la cuestión en la demanda y en el tercero se centra el debate, por referencia a la primera de las dos solicitudes de devolución de ingresos indebidos. La sentencia se expresa al efecto en los siguientes literales términos:

"[...] PRIMERO.- Son hechos relevantes los siguientes:

1.- El 17 de enero de 2007 la entidad LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL presentó escrito en el que solicitaba la rectificación de la autoliquidación presentada en el Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2005.

2.- En dicha solicitud se hacía constar que la sociedad presentó declaración-liquidación, junto con un documento aclaratorio de la misma fecha, con los siguientes elementos:

Base Imponible 18.509.975,76 €

Cuota Integra 6.472.481,40 €

Cuota Diferencia 6.152.305,27 €

Se indicaba también que la actividad económica realizada durante dicho ejercicio fue la promoción inmobiliaria de edificaciones y, en concreto, de una única promoción de 340 viviendas con garajes y trasteros.

Asimismo, se exponía que durante el ejercicio 2005 se realizaron las siguientes ventas:

Importe neto cifra de negocio Número de viviendas Importe

Escritura pública 20 8.279.764,50 €

Contrato privado 283 93.242.742,54 €

Total 303 101.522.507,04 €

También se indicaba que si bien en la autoliquidación del IS de 2005 se imputó la venta de 303 viviendas y los costes correspondientes, dotó una previsión para riesgos de 4.389.989,72 € al haber recibido 45 requerimientos de rescisión de los contratos de compraventa (de los 283 contratos firmados y durante los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008, solamente se ha otorgado escritura pública en 157).

4.- En el escrito de devolución de ingresos indebidos se hace constar que con posterioridad al cierre del ejercicio 2005 y a la presentación del IS, centrándonos en lo que ahora interesa, la Comisión Gestora del Ayuntamiento de Marbella, el 19/07/2006 (notificado el 25/09/2006), desestimó el silencio administrativo invocado por LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL en cuanto a la concesión de la licencia de primera ocupación; denegó la licencia de primera ocupación; inicio expediente de revisión de la licencia de obras para la promoción y desistió de cuantas acciones pudiese estar ejercitando el Ayuntamiento ante cualquier órgano jurisdiccional en defensa de la referida licencia de obras.

5.- La sociedad, razona que, si bien optó por imputar como venta de inmuebles el importe de los contratos privados, por entender que los inmuebles estaban en condiciones de entrega material durante el ejercicio. Lo cierto es que, dicho criterio, por lo ocurrido con posterioridad no ha resultado correcto, vistos los acontecimientos ocurridos en el Municipio de Marbella. Entendiendo que, con base a tales acontecimientos, la venta no puede entenderse perfeccionada hasta que se haya firmado escritura pública, por lo que propone una nueva declaración, con los correspondientes ajustes, que no incluya las ventas realizadas en documento privado hasta que se eleven a escritura pública. Lo que implicaría que, la cantidad a ingresar, sería de 613.034,97 €, al ser la base imponible de 2.683.489,20 € -un resumen de los cálculos de la recurrente puede verse en los folios 3 a 6 de la Resolución de la Delegación de la AEAT-.

6.- En Resolución de la Delegación de la AEAT de Andalucía, Ceuta y Melilla de 4 de abril de 2008, previo informe a la Oficina Técnica, se centró el debate en los siguientes términos: En primer lugar si la declaración efectuada en el IS de 2005 era correcta; y, de serlo, en segunda lugar, si los hechos ocurridos en 2006 permiten una rectificación de los resultados contables de 2005 y, en su caso, si los mismos darían lugar a una rectificación con efectos fiscales. La Resolución en los folios 6 a 15 expone las razones por las que considera que no procede la devolución y desestima el recurso.

Esta Resolución fue confirmada por Resolución del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 2011 -en este Resolución se hace referencia también a la reformulación de cuentas efectuada-.

7.- El 2 de marzo de 2010 se presentó una nueva declaración de ingresos indebidos. Esta nueva solicitud tiene su base en el hecho de que el Acuerdo de la Junta General de aprobación de las cuentas anuales fue objeto de demanda de impugnación de los acuerdos sociales.

Habiendo dictado el Juzgado de Primera Instancia nº 14 de Granada, el 16 de abril de 2008, Auto por el que se homologaba la transacción judicial entre CONSTRUCCIONES VILLALEON SA y LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL.

De dicho acuerdo nos interesa destacar que ambas partes acuerdan:

- Que CONSTRUCCIONES VILLALEON SA declara que reconoce a todos los efectos legales que las cuentas impugnadas en el procedimiento ordinario...fueron formuladas erróneamente por el órgano de administración de LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL., por un error inexcusable y de buena fe, renunciando, con todo el alcance que sea necesario en derecho, al ejercicio de cualquier acción de responsabilidad frente a dicho órgano, habida cuenta del anterior reconocimiento y el hecho de que la propia Junta de socios, al aprobar las cuentas, incurrió en el mismo error.

- Que LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF SL se compromete a convocar con carácter inmediato Junta de socios, incluyendo en el Orden del día: la ratificación de presente acuerdo transaccional; la declaración de la nulidad plena de las cuentas controvertidas...; la aprobación de las cuentas que van a reformularse del ejercicio 2005.

8.- Ante esta nueva solicitud la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, el 28 de abril de 2010, desestimó la nueva solicitud argumentado que al haberse interpuesto reclamación ante el TEAR debía estarse a la espera de la resolución que se dictase en relación con dicha reclamación. El 13 de mayo de 2010, dictó un Acuerdo ampliatorio del anterior en el que insistía en la solución dada en su anterior Resolución y desestimaba la solicitud.

Contra dicha desestimación se interpuso recurso ante el TEAC. En la que, insistiendo en los argumentos de su primera solicitud, venía a solicitar la devolución, además, en los nuevos hechos ocurridos con posterioridad.

9.- El TEAC, de conformidad con lo establecido en el art 230 de la LGT, decidió tramitar conjuntamente ambas reclamaciones, desestimándolas. Siendo esta la Resolución que se recurre.

Segundo.

En la demanda, la entidad recurrente, tras describir lo ocurrido, centra el debate en los siguientes puntos:

- Las cuentas anuales y el resultado del ejercicio inicialmente aprobado del ejercicio 2005 no reflejan la imagen fiel de la entidad. No procedía incluir en la cifra de negocio el importe de los contratos privados de venta al no encontrarse las viviendas en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio. Relevancia de la falta de licencia de primera ocupación a la fecha del cierre del ejercicio 2005. Incorrección de la imputación efectuada.

- Errores e irregularidades en las cuentas anuales inicialmente aprobadas en el ejercicio 2005. Procedencia de su modificación y aprobación de las nuevas cuentas, con informe de auditoría e inscripción y depósito en el Registro Mercantil las nuevas cuentas anuales. Eficacia fiscal.

Tercero.

Procede, por lo tanto, que analicemos la primera de las cuestiones controvertidas, la cual se corresponde con la primera de las solicitudes de reintegro indebido, aunque la misma se reproduce en la segunda solicitud.

En esencia, el debate se ciñe a lo siguiente: para la sociedad recurrente, dado lo ocurrido con posterioridad, la declaración-liquidación que efectuó en su día por la que tenía en cuenta como cifra de negocio lo obtenido por la suscripción de 283 viviendas en los correspondientes contratos privados, no fue correcta, procediendo una declaración que no tuviese en cuenta tales ingresos y, en consecuencia, al no tenerse en cuenta dichos ingresos, la cantidad a ingresar, lógicamente, tras los respectivos ajustes en materia de provisiones, gastos, etc. es notablemente menor.

Desde esta perspectiva tiene razón el TEAC cuando centra el debate en la determinación de si en el ejercicio 2005 la entidad interesada contabilizó o no correctamente el beneficio obtenido en la venta de viviendas [...].

Seguidamente, la Sala expone su razonamiento contrario a la demanda en el fundamento cuarto, en lo que respecta a la pretendida apreciación del error en la contabilidad originaria, determinante de la autoliquidación del Impuesto, así como en lo relativo a la trascendencia fiscal de los hechos sobrevenidos; mientras que en el fundamento quinto se analizan los efectos de la rectificación formal de la contabilidad realizada por la entidad:

"[...] CUARTO .- De conformidad con lo establecido en el art 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 15 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), " en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas" .

De dicha norma se infiere que, para calcular la base imponible, en principio, está constituida por el resultado contable. Al ser el Código de Comercio parca en la materia, debe estarse a lo establecido en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que regula el Plan General de Contabilidad aplicable al caso de autos. Y a la Orden de 28 de diciembre de 1994 que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1643/1990, a las empresas inmobiliarias. En este punto, no existe discrepancia entre las partes, sosteniendo ambas que ésta es la normativa aplicable al caso. Repárese, por tanto, que no es de aplicación el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

La norma fundamental para la solución del litigio es la contenida en la norma de valoración nº 18 de la citada Orden. La filosofía de la regulación se indica con claridad por el redactor de la Orden al indicar en la exposición que " descartado el criterio de contabilización de ventas de inmuebles en función de los cobros... [se] contempla la posibilidad de aplicación del criterio basado en el porcentaje de realización para la contabilización de ventas de inmuebles ".

En desarrollo de esta idea el art. 18 dispone como regla general que " las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio".

Por lo tanto, a efectos contables, se entiende que la venta está constituida por el " importe de los contratos " -basta el contrato privado- de los inmuebles "que estén en condiciones de " entrega material a los clientes durante el ejercicio ".

Ahora bien, la determinación de cuando un inmueble se encuentra en condiciones de entrega materia puede plantear problemas de interpretación, por ello la norma, cuando se trate de la venta de inmuebles en " fase de construcción " entiende que se entenderán aquellos que estén "en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega". Añadiendo que " se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa".

Concluye la norma indicado que en relación con los contratos de venta de inmuebles que no estén en condiciones de " entrega material" el ingreso se contabilizará en las cuentas 437 -anticipos de clientes- o 457 -anticipos de clientes a largo plazo- por el importe anticipado.

La norma contable, por lo tanto, ateniendo al porcentaje de realización, diferencia entre los contratos en relación con inmuebles que estén en condiciones de entrega material durante el ejercicio que se contabilizan como ventas por el importe de los contratos; y aquellos que no le están, en cuyo caso se contabilizan las cantidades percibidas como anticipos.

Esta norma ha sido interpretada por el Tribunal Supremo. Así, en la reciente STS de 11 de noviembre de 2015 (Rec. 775/2014) se sostiene que " de acuerdo con dicha norma, en principio, el ingreso por venta de inmuebles se ha de imputar al ejercicio en el que están en condiciones de entrega material, es decir, sustancialmente terminados, entendiéndose por ello que los costes pendientes no sean significativos, y no son significativos cuando se hayan incorporado al menos el 80 % de los de construcción, excluido el terreno. Sin embargo, ese porcentaje no se ha de respetar cuando la entidad en la memoria haya fijado un porcentaje superior. En definitiva, hay que entender que la norma impone la contabilización como ventas del ejercicio de las derivadas de los contratos privados cuando las obras de los inmuebles en cuestión hubiesen incorporado más del 80 por 100 de sus costes, una vez excluido el valor de los terrenos y ello con independencia de la fecha de la escrituración de las edificaciones o de la entrega real de las mismas, salvo que las empresas empleen un porcentaje superior al 80%, y lo expliciten en la memoria. Así ha sido interpretada la excepción por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, en su consulta BOICAC nº 52, de diciembre de 2002 ". Criterio que también fue adoptado por la STS de 13 de marzo de 2012 (Rec. 5685/2008).

Tiene por lo tanto razón la Administración cuando sostiene que la declaración-liquidación presentada fue correcta y se ajustó a la normativa contable, pues los inmuebles vendidos en contrato privado se encontraban finalizados en más de un 80%. La recurrente trata de sostener que al no disponerse de licencia de primera ocupación no puede entenderse cumplido el requisito del 80%. Pero no es este el criterio de la normativa contable, que refiere el porcentaje a los " costes de construcción sin tener en cuenta el valor del terreno".

Por supuesto que la licencia de primera ocupación es requisito esencial y que su no obtención puede dar lugar la rescisión del contrato. En este sentido la STS (Civil) de 3 de noviembre de 1999 (Rec. 509/1995) sostiene que correspondía a la "entidad constructora....cumplir el compromiso administrativo, -con el que nada tiene que ver la entidad compradora-, gestionar la licencia de primera ocupación -como era su obligación como constructora y como vendedora-, y entregar la cosa en condiciones de ser utilizada para el uso o destino previsto -como era su obligación en virtud del contrato de compraventa-". En el mismo sentido, la más reciente STS (Civil) de 20 de marzo de 2013 (Rec. 1569/2009) . Pero esto no quiere decir que, a efectos contables, el porcentaje exigido no esté finalizado. Como se razona en el informe técnico, en el ejercicio 2005, " los inmuebles estaban totalmente vendidos en firme y terminados, no obstante estar pendientes de licencia municipal de ocupación y pendientes de escriturar en la mayoría de los casos ". En dicho momento, " no existían riesgos evidentes de que no pudiera llegar a verificarse definitivamente la transmisión de la propiedad de viviendas, sin que tampoco en ese momento se vislumbrase ninguna circunstancias que pudiera poner en tela de juicio la validez del criterio contable aplicado y la adecuada

contabilización de las operaciones". En este sentido nuestro precedente contenido en la SAN (2ª) de 28 de noviembre de 2013 (Rec. 4/2011).

En suma, a 31/12/2005 se cumplían los requisitos exigidos por el art 18 de la Orden citada, por lo tanto, el registro contable fue correcto y, en consecuencia, la base imponible obtenida también.

La aparición de hechos acaecidos en ejercicios posteriores no permite rectificar las cuantas anuales elaboradas. De permitirse tal posibilidad se generaría una grave inseguridad jurídica. Ello no quiere decir que los hechos posteriores no deban tener el correspondiente reflejo contable en el ejercicio en que se produzcan, lo que decimos es que con base a hechos posteriores no cabe alterar o rectificar las cuentas anuales del ejercicio anterior. Y, en el fondo, esto es lo que pretende la recurrente, que un hecho acaecido en el año 2006, permita rectificar la correcta calificación contable efectuada en el ejercicio 2005.

Ahora bien, esta posibilidad de rectificar el resultado contable con base a hechos acaecidos con posterioridad no está prevista en la normativa, pues no es querida por el legislador. Y ello por las siguientes razones:

a.- La interpretación propuesta por la entidad recurrente supondría una lesión del principio contable de devengo. En efecto, al existir una norma que explícitamente establece cuando procede la imputación de un hecho económico, no cabe dejarla sin efecto, con base a hechos acaecidos en ejercicios posteriores. Al principio de devengo se refiere el Plan General de Contabilidad (PGC) al disponer que " la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos" .

b.- A las posibles situaciones de incertidumbre se refiere el principio de prudencia. Conforme al PGC " los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles. En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria".

Siendo conveniente reparar en que los riesgos que deben tener registro contable, son los que tienen su origen en el " ejercicio o en otro anterior ", no los riesgos que surgen en ejercicios posteriores que tendrán reflejo contable en el ejercicio en que surjan. De hecho, la norma se refiera a aquellos hechos que " fuesen conocidos " -no a los que ocurriesen- entre " la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales" . La disposición legal es lógica pues cuando se materializa el hecho con posterioridad, sencillamente, ya no hay riesgo, concepto que, por definición, implica incertidumbre.

Por lo tanto, lo que permite la normativa contable, en todo caso, es que la contabilidad tenga en cuenta los riesgos ocurridos en el ejercicio o en otro anterior y conocidos al cierre del ejercicio o entra la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establezcan las cuentas anuales, tengan reflejo contable. Pero nunca que los hechos ocurridos en el ejercicio posterior tengan reflejo en el ejercicio anterior, pues entonces ya no hay riesgo y lo que se pretende en realidad es una rectificación de la contabilidad con efectos retroactivos con lesión de los principios contables.

c.- Por último, como sostiene la Resolución recurrida, la Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, en su apartado 3, sobre " Normas técnicas sobre informes ", al referirse a los " hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales ", dispone que los hechos de tal naturaleza que " evidencian condiciones que no existían a la fecha del cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación de las cuentas, pero que por su importancia deberían ser comunicadas al destinatario de las cuentas anuales para evitar una interpretación errónea o incompleta de las mismas". No admitiéndose, por lo tanto, una rectificación de la contabilidad con efectos retroactivos.

Todas estas razones nos llevan a la conclusión de que los motivos con base a los que, en la primera solicitud, se instó la devolución no pueden ser admitidos. Procediendo confirmar la resolución recurrida en éste punto.

Quinto.

Debemos ahora analizar los efectos de la rectificación de la contabilidad realizada por la entidad. El TEAC resume lo ocurrido con exactitud al folio 23 de la Resolución. En efecto, la entidad recurrida formuló balance y memoria abreviada, la cual fue impugnada por incumplimiento de lo establecido en los arts 175 a 180 y 200 del

TRLSA , al no ser viable esta posibilidad. La transacción aprobada judicialmente permitió la subsanación de dichos defecto y la formulación del balance y memoria en régimen ordinario. Pues bien, tras la transacción acordada se formularon nuevas cuentas y balances en las que, teniendo en cuenta lo ocurrido en el ejercicio 2006, se excluyeron de la cifra de negocio los ingresos derivados de los contratos privados por la venta de inmuebles. Y lo que se pretende ahora es la devolución en concepto de ingresos indebidos con base a la rectificación de las cuentas finalmente aprobadas e inscritas.

Como se reconoce en el informe de auditoría las nuevas cuentas se han estructurado con un nuevo criterio cual es el de otorgamiento de la escritura de compraventa -no el contrato privado-, siendo correcto la no inclusión de las ventas realizadas en contrato privado " dado que los inmuebles a la vista de los hechos posteriores al cierre y a la información adicional que proporcional respecto de las condiciones que ya existían a la fecha del cierre del ejercicio no se encontraban en condiciones de entrega material". Dicho de otro modo, se tiene en cuenta lo ocurrido en julio de 2006 -lo que lógicamente no pudo tenerse en cuenta en las cuentas correspondientes al ejercicio 2005- y con base a ello se altera el criterio sostenido en los anteriores balance y memoria. Por lo demás, debe quedar claro que las circunstancias que "justifican" el cambio de criterio no existieron hasta mediados del año 2006, ya cerradas las cuentas del ejercicio 2005.

Por ello el TEAC razona que " la anulación de las cuentas tuvo lugar no por la existencia de errores o inexactitudes que justifiquen la rectificación de la contabilidad" , sino la utilización indebida de la vía de la memoria y balance abreviado. E insiste en que " la negativa de los compradores a otorgar escrituras públicas, las peticiones de resolución del contrato y el contencioso por la licencia de ocupación, son hechos acaecidos con posterioridad que debe tener reflejo en la contabilidad del ejercicio en que se producen e imputarse a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen, pero no justifican la rectificación de la contabilidad de 2005".

Como razona el TEAC la reformulación presupone la existencia de un error -en sentido lato- o inexactitud en la contabilidad, que puede dar lugar a una devolución de ingresos indebidos - SAN (2ª) de 21 de marzo de 2013 (Rec. 189/2010)-. Encontrándose esta posibilidad de reformulación admitida por el propio TEAC en su Resolución de 2 de febrero de 2007 (Vocalía 2ª, RG 4000/2004), donde con claridad se razona que " las modificaciones a la contabilidad derivadas de errores o inexactitudes en la misma pueden ser subsanadas en el propio ejercicio a través de una reformulación de las cuentas anuales, o mediante asientos realizados en ejercicios posteriores utilizando las cuentas específicas que el plan contable habilita al efecto (Cuentas 679 "Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores" y 779 "Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores)". El primer sistema es aplicable en aquellos supuestos en que las cuentas formuladas por el órgano de Administración no son aprobadas por la Junta General de accionistas, o son puestas en entredicho por la impugnación de una parte de ellos(Art 115 LSA), o bien cuando se inicie un procedimiento judicial (art. 119 LSA). En todos estos casos, al no haber sido aprobadas por los socios, o por estar pendientes de un procedimiento contradictorio, las cuentas del ejercicio no son definitivas y las posibles modificaciones que puedan resultar serán directamente imputadas a efectos contables (y por ende fiscales) al propio ejercicio de donde proceden los hechos, debiendo ser reelaboradas y, previa definitiva aprobación por la Junta, depositadas en el Registro Mercantil ". Doctrina que, por lo demás, ha sido compartida por los Tribunales, vgr. STSJ del País Vasco de 23 de noviembre de 2011 (Rec. 918/2009) y STSJ de Madrid de 18 de marzo de 2010 (Rec. 4917/2007), entre otras.

Ahora bien, siendo cierto lo anterior, lo que no cabe es eludir los criterios de la normativa contable mediante la técnica de la reformulación - STSJ de Galicia de 28 de septiembre de 2007 (Rec. 7412/2005)-. En efecto, una vez que hemos llegado a la conclusión, razonada en los fundamentos anteriores, de que la contabilidad en su día aprobada obedecía a criterios contables correctos, debe estarse a los mismos, sin que puedan ser alterados mediante una reformulación con base a una transacción originada en la incorrecta tramitación de las cuentas, no en la existencia de errores o inexactitudes en la misma. La Hacienda Pública, como tercero, está vinculada por la normativa contable, pero no por los acuerdos o transacciones realizados inter partes . Pues los gastos e ingresos deben computarse no cuando se inscriban como tales en la contabilidad (si la inscripción fuese incorrecta), sino cuando debieron inscribirse con arreglo a la normativa aplicable y, como ya hemos razonado, la inscripción en día realizada fue y continúa siendo correcta, sin que sea viable, con base a información obtenida en ejercicios anteriores, rectificar retroactivamente la correcta contabilización efectuada en su día. Y todo ello sin perjuicio de que, como sostiene la Administración, las " nuevas circunstancias" puedan dar lugar a la posibilidad de " dotar contablemente en el año 2006 una provisión por devolución de ventas o concepto asimilable" [...].

Tercero.

La recurrente formula un único motivo de casación, fundado en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley de esta Jurisdicción, que atribuye a la sentencia la infracción del artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 15 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y la norma de valoración 18ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, que aprueba las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

Señala este último artículo lo siguiente:

"18.ª Ventas y otros ingresos.

Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Los compromisos, generalmente contratos, relativos a la venta de inmuebles cuando éstos no estén sustancialmente terminados y, por tanto, no sea posible la contabilización de la venta se registrará, en su caso, en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado..."

En relación con la exégesis de la expresada norma contable, la entidad recurrente aduce dos razones para fundamentar el motivo, suponiendo errónea la interpretación por la Sala a quo de tal precepto y del artículo 10.3 TRLIS:

1) Existencia de error en las cuentas anuales y el resultado del ejercicio inicialmente aprobado del ejercicio 2005, al no reflejar la imagen fiel de la entidad.

Señala al efecto que no era procedente incluir en la cifra de negocio -y, por tanto, en la declaración-liquidación del impuesto para el ejercicio 2005- el importe de los contratos privados de venta celebrados dicho año, toda vez que el criterio de reconocimiento de ingresos mencionado en la memoria era, en abierta antítesis con lo realmente efectuado "el otorgamiento de las escrituras de compraventa correspondientes". Las viviendas, se dice, no se encontraban en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio, dada la relevancia de la falta de licencia de primera ocupación a la fecha de cierre del ejercicio 2005.

En síntesis, tal como se alega, "...se trata de determinar si, de acuerdo con la normativa contable aplicable procedía o no incluir como cifra de negocio el importe 93.242.742,54 euros correspondientes a los 283 contratos privados de compraventa de viviendas que estaban suscritos por la empresa a 31 de diciembre de 2005".

En el discurso argumental del motivo se desarrollan como epígrafes:

1.1.- En la Memoria de las cuentas anuales inicialmente aprobadas, en el apartado de reconocimiento de ingresos, se optó como criterio "el otorgamiento de las escrituras de compra-venta correspondientes".

1.2.- Al cierre del ejercicio 2005 los inmuebles no se encontraban en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio por carecer de licencia de primera ocupación.

1.3. Informe emitido por el Auditor de Cuentas designado por el Registro Mercantil de Granada referente a los ejercicios 2005.

2) Se alega la trascendencia contable y fiscal de las cuentas reformuladas, en las que sólo se incluían como cifra de negocio las ventas realizadas en escritura pública, auditadas por el Auditor de Cuentas designado por el Registro Mercantil de Granada, aprobadas, depositadas y publicadas en dicho Registro Mercantil.

Cuarto.

El único motivo de casación ha de ser desestimado.

En efecto, no hay en la sentencia combatida infracción alguna de los preceptos fiscales y contables que se pretenden infringidos ni, consecuentemente, error en la contabilización determinante de la autoliquidación correspondiente a 2005, de suerte que no eran indebidos los ingresos fiscales cuya devolución se reclamaba, ni puede ser desacertada la sentencia que así lo ha declarado.

A tal respecto, no son aceptables las premisas de las que parte la sociedad impugnante para desdecirse de su propio acto de voluntad plasmado en la autoliquidación: ni tiene trascendencia al caso que la memoria de las cuentas anuales inicialmente aprobadas, en cuanto al reconocimiento de ingresos, optase como criterio por el del otorgamiento de las escrituras de compraventa, pues lo que autoriza la norma de valoración 18ª, como hemos señalado, es que el criterio del devengo queda supeditado a la situación de entrega material y ésta, a su vez, depende del hecho de que el inmueble esté sustancialmente terminado. La propia norma especifica cuándo ocurre tal terminación sustancial, fijándola en un mínimo del 80 por 100 de los costes de la construcción, sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Es disponible para el contribuyente someterse a un porcentaje mayor del 80 por 100, bajo dos requisitos: uno formal, que tal previsión se refleje en la memoria; y otro sustantivo, que se mantenga, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa.

Por el contrario, la exigencia de escritura pública no es en sí misma un criterio de imputación temporal que se avenga bien a la habilitación reglamentaria, pues no cabe establecer una correspondencia total, ni desde el punto de vista jurídico-privado ni desde el fiscal ni tampoco bajo la norma contable específica, entre el documento privado como fórmula para la venta de inmuebles no terminados y la formalización de escritura pública para los ya terminados. Tal exigencia, además, en este caso, no responde a la verdad de lo sucedido, pues la propia empresa reconoció, en su autoliquidación, que unos inmuebles los vendió en escritura notarial y otros de forma privada, sin que en la instancia razonase sobre que unos y otros tuvieran un diferente grado de terminación, la cual era prácticamente total, según afirma la Administración en el acuerdo denegatorio de la solicitud.

Sobre la afirmación de que "...al cierre del ejercicio 2005 los inmuebles no se encontraban en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio por carecer de licencia de primera ocupación", también es notoria su incorrección jurídica, pues las condiciones de entrega material en que se encontraban los inmuebles al final de 2005 no dependen, en la estructura de la norma contable invocada, de cuya interpretación se trata ahora, de otras circunstancias distintas a las del grado de avance en la labor edificatoria, de suerte que lo que estaba sustancialmente terminado en 2005 -y así lo declaró en su autoliquidación la recurrente- no pudo revertir en su situación fáctica y dejar de estarlo. En particular, no pudo perder sus condiciones de entrega material sobre la base de un acontecimiento posterior a la venta en firme de las construcciones afectadas y al cierre contable del ejercicio 2005, como lo es la denegación de la licencia de primera ocupación, y no sólo por evidentes razones cronológicas -tales actos administrativos, que afectan a la licencia y, además, suponen el inicio de la revisión de oficio de la licencia de edificación al amparo de la cual se realizaron las obras, fueron dictados todos en 2006-, sino por la falta de concatenación causal y lógica entre este dato y la contabilización de las ventas en 2005.

Acerca del informe del auditor de cuentas designado por el Registro Mercantil de Granada, respecto al ejercicio 2005, así como las incidencias procesales surgidas de la impugnación de los acuerdos de aprobación de las cuentas de 2005, en particular el auto del Juzgado de Primera Instancia nº 14 de Granada de 16 de abril de 2008, que homologa la transacción judicial con que finalizó el litigio entre Construcciones Villaleón, S.A. y Los Lagos de Santa María Golf, S.L., se trata todas ellas de circunstancias que no alteran la adecuación a las normas contable y fiscal de la autoliquidación de 2005 cuya rectificación se pretende.

A tal efecto, ni el auto judicial indicado posee efecto de cosa juzgada material, dado su contenido, ni la reformulación de las cuentas sociales que en el negocio transaccional se acuerda efectuar, ostentan la condición de títulos jurídicos válidos para obtener la devolución de ingresos indebidos (cuyos preceptos reguladores, por cierto, el art. 221 y concordantes de la Ley General Tributaria de 2003 y 14 y siguientes del Real Decreto 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, no han sido citados como infringidos).

Quinto.

No cabe dudar de que la denegación expresa de la licencia de primera ocupación que afectaba a la promoción de las 340 viviendas, con sus garajes y trasteros, ha de tener algún grado de influencia sobre las ventas realizadas, aun cuando sólo lo fuera porque el incumplimiento contractual es causa de resolución, implícita en todas las obligaciones recíprocas, como lo son las que nacen de la compraventa (art. 1124 del Código Civil), y así lo ha

declarado la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 20 de marzo de 2013 (recurso de casación nº 1569/2009) y, en particular, el incumplimiento por el vendedor del deber de entrega de la cosa vendida entraña tal efecto jurídico.

Ahora bien, tales consecuencias, cuyo alcance último no conocemos con la necesaria exactitud y precisión que sería exigible, derivan en todo caso de actos posteriores a las ventas mismas, documentadas privadamente y, desde luego, firmes, incondicionales y perfectas para la validez de los contratos. Los actos administrativos adoptados por la Comisión Gestora del Ayuntamiento de Marbella, por los que se desestimó la concurrencia del silencio administrativo invocado por la sociedad recurrente sobre la licencia de primera ocupación; se denegó expresamente ésta licencia; se inició expediente de revisión de la licencia de obras para la promoción y se acordó desistir de las acciones del Ayuntamiento en defensa de la referida licencia de obras, son todos de 2006 y, por tanto, posteriores a los contratos de venta, al cierre de la contabilidad y a la autoliquidación firmada en 2005.

Sus consecuencias nos son, por otra parte, desconocidas en su detalle preciso, pues ni hay constancia de que hubiera impugnación de alguno o de todos los mencionados actos o, por el contrario, si quedaron firmes; ni tampoco su mera adopción determina un efecto automático de resolución de los contratos, sino que atribuye a los compradores la acción correspondiente para ejercitarla. La cuantificación en que pudiera concretarse tal ejercicio tampoco la conocemos con certeza, ni siquiera es fácil su previsión, dada la posibilidad de reclamación de intereses o resarcimiento de daños, conforme al artículo 1.124 del Código Civil .

Lo que sí resulta evidente es que la privación de la licencia de primera ocupación, en tanto impide la entrega de la cosa prometida -aun partiendo de que tal prestación sólo quedara pendiente en los inmuebles vendidos en documento privado- y dota al adquirente de una acción para resolver el contrato, que luego puede ejercitar o no, es un acto producido en 2006, y que sus consecuencias propias, derivadas de su adopción pero que desconocemos tanto en su eventual cuantía como en el momento de su materialización, podían dar lugar ciertamente a las anotaciones contables en los ejercicios posteriores que reflejasen las devoluciones del precio pagado o los ajustes procedentes de la expresada imposibilidad sobrevenida, pero no autorizaban a modificar la contabilización, correctamente establecida, en sus aspectos contables y fiscales, de las anotaciones efectuadas en 2005, de conformidad con los datos entonces disponibles y en cumplimiento estricto de la reiterada norma de valoración 18ª.

Sexto.

Debe declararse, por lo tanto, no haber lugar al recurso de casación, por lo que, conforme al artículo 139.2 LJCA , procede la imposición de las costas a la parte recurrente. Ahora bien, como autoriza el apartado 3 del artículo 139, debe limitarse su cuantía a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido : Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación nº 484/2016, interpuesto por la Procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas, en nombre y representación de la entidad LOS LAGOS DE SANTA MARIA GOLF, S.L. contra la sentencia de fecha 4 de enero de 2016 dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 143/2013 , con imposición al recurrente de las costas procesales devengadas, aunque limitada su cuantía máxima en la cifra de 8.000 euros.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco Jose Navarro Sanchis, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.