

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064702

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 2396/2016, de 10 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3230/2015

SUMARIO:

IS. Imputación temporal. Devengo. Ingresos. Venta de terrenos en curso de urbanización, cuya finalización debe acometer el vendedor. Como pone de relieve la resolución del TEAC, de los términos transcritos del contrato resulta que estamos ante una compraventa pura y simple, la transmisión del pleno dominio con puesta en posesión del comprador de varias fincas y pago del precio en el propio acto del otorgamiento del contrato; en modo alguno se condiciona la entrega de los inmuebles a la posterior conclusión de las obras de urbanización. Y en la misma línea se pronuncia la Sala de instancia cuando señala que el objeto del contrato de compraventa son las fincas cuya entrega al comprador se ha producido por la escritura pública de compraventa, en la que, además, se especifica la entrega de la posesión en el acto del otorgamiento; la propiedad de las mismas, y con ella los riesgos y beneficios, se han transmitido a la compradora desde el otorgamiento de la escritura pública; la norma de registro y valoración 14.2 a) RD 1514/2007 (PGC) ampara la interpretación realizada por la Administración en cuanto los riesgos y beneficios de las fincas se han transferido al comprador desde el otorgamiento de la escritura pública. Pues bien, la interpretación de la sentencia recurrida no es desorbitada ni arbitraria, sino que ha sido hecha conforme a las reglas de la sana crítica y respeta las normas establecidas en los artículos que rigen en materia de interpretación contractual, por lo que ha de estarse a ella. [Vid., en sentido contrario, SAN, de 23 de julio de 2015, recurso nº 305/2012 (NFJ059877), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

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

RD 1514/2007 (PGC), norma de valoración 14ª y disp. trans. 5ª.

RD 302/1989 (Estatuto del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), art. 2.

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

Código Civil, art. 1.285.

PONENTE:*Don Juan Gonzalo Martínez Mico.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 10 de noviembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación num. 3230/2015, interpuesto por la entidad Agrícola del Segura S.A., representada por el procurador D. Juan Miguel Sánchez Masa y dirigida por el letrado D. Sergio López Fornas, contra la sentencia dictada el 23 de julio de 2015 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en el recurso num. 305/2012 relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de diciembre de 2009 la mercantil Agrícola del Segura S.A. presentó autoliquidación del tercer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 cuyo resultado a ingresar ascendió a la cantidad de 1.998.018,69 euros.

Por escrito presentado el 21 de mayo de 2010 ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (UGGE) de Valencia se solicitó la rectificación de la autoliquidación en su momento presentada por el tercer pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009.

La autoliquidación originaria presentaba una base imponible de 9.545.940,28 € por los 11 primeros meses del año y era consecuencia, según se manifestaba ante la UGGE, de la incorrecta contabilización de la venta de un terreno cuando tendrían que haberse contabilizado anticipos de clientes por el precio cobrado. Y el resultado a ingresar ascendía a 1.998.018,69 € solicitándose su aplazamiento / fraccionamiento.

Al solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada sostiene Agrícola del Segura que la venta del terreno no debe contabilizarse como tal, ni dar lugar a ingreso alguno, sino como anticipo de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por el R.D. 1514/07. La autoliquidación modificada presentaría en consecuencia una base imponible negativa de 1.050.533,85 €.

Transcurridos seis meses desde la presentación de la solicitud sin que se hubiera notificado resolución alguna, se interpuso reclamación económico-administrativa contra su desestimación presunta (RG 1591/11).

Por acuerdo de la UGGE de Valencia, firmado por la Inspectora Regional Adjunta el 26-12-10, se desestimó expresamente la solicitud de rectificación.

Contra el anterior acuerdo se interpone el 12-1-11 reclamación económico-administrativa (RG 1592/11) ante el TEAC.

Segundo.

Paralelamente a lo anterior por escrito presentado el 23-8-10 ante la UGGE de Valencia se solicitó la rectificación de la autoliquidación en su momento presentada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, es decir, el correspondiente al pago fraccionado sobre el que versó la anterior solicitud de rectificación. En este caso la autoliquidación originaria presentaba una base imponible de 8.814.898,19 €, una cuota líquida de 2.629.839,14 y una cuota diferencial a ingresar de 621.935,42 € como consecuencia del ajuste extracontable positivo realizado por importe de 10.556.786,56 a raíz de la venta de un terreno.

Al solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada sostiene Agrícola del Segura que la venta del terreno no debe contabilizarse como tal, ni dar lugar a ingreso alguno, sino como anticipo de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por el R.D. 1514/07. La autoliquidación modificada presentaría en consecuencia una base imponible negativa de 1.741.888,37 y una cuota diferencial también negativa de 2.007.903,72 €.

Por acuerdo de la UGGE de Valencia, firmado por la Inspectora Regional Adjunta sin fecha, y notificado al sujeto pasivo el 25-2-11, se desestimó la solicitud de rectificación.

Tercero.

Contra el anterior acuerdo se interpuso el 24-03-2011 reclamación económico-administrativa ante el TEAC (RG 3373/11)

Puestos de manifiesto los expediente se presentaron escritos que contenían alegaciones en las que se hacía constar que lo vendido fueron unos terrenos en curso de urbanización y al no hallarse ésta prácticamente concluida (estaba pendiente de ejecución un porcentaje entre el 30 y el 40) no puede entenderse producida la transmisión de riesgos y ventajas inherentes a la propiedad que exige la NRV 14 del PGC aplicable para reconocer la venta (consulta ICAC nº 8 BOICAC nº 74). La UGGE, al desestimar la solicitud de rectificación) no reconoce los principios contables del nuevo Plan General de Contabilidad.

En resolución de 30 de mayo de 2012 el TEAC acordó desestimar las reclamaciones económico-administrativas 1591/2011, 1592/2011 y 3373/2011 interpuestas por la entidad Agrícola del Segura S.A. contra desestimación tácita y expresa de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 - tercer pago a cuenta así como contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas por el que se deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 y la consiguiente devolución por importe de 2.007.903,72 €.

Cuarto.

Contra la resolución del TEAC de 30 de mayo de de 2012 Agrícola del Segura S.A. promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en sentencia num. 81/2015, de 23 de julio , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: FALLAMOS: Que admitiendo y desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Agrícola del Segura S.A., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D° Juan Miguel Sánchez Masa, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 30 de mayo de 2012, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Quinto.

Contra la citada sentencia la representación procesal de Agrícola del Segura S.A. preparó ante el Tribunal a quo el presente recurso de casación, que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por el Abogado del Estado, en representación procesal de la parte recurrida, su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 11 de octubre de 2016 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Sexto.

El recurso de casación se funda en los siguientes motivos :

Único.

Se articula al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Se alega Infracción del artículo 10, apartado 3, del Texto Refundido de la ley de impuesto sobre sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , en relación con la Norma de Registro y Valoración número 14 del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre , así como en relación con las funciones de desarrollo de criterios contables encomendadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en virtud del artículo 2 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo , y de las consultas nº 8 y nº 18 publicadas en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) de junio de 2008 y de febrero de 2010, respectivamente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 13 de julio de 2015, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por Agrícola del Segura S.A. contra la resolución del TEAC de fecha 30 de mayo de 2012.

La recurrente solicita que se deje sin efecto la sentencia de instancia y se declare el derecho a la devolución de los ingresos indebidos derivados de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 y del tercer pago a cuenta del mismo y los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso.

Segundo.

Argumenta la recurrente que se ha invocado el artículo 10.3 TRLIS 4/2004, de 5 de marzo, porque dicha disposición normativa establece que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calcula en función del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio .

No cabe duda que el Real Decreto 4514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el PGC es normativa contable de desarrollo.

La sentencia recurrida ha hecho descansar toda la fundamentación jurídica en que apoya su fallo desestimatorio en que, en virtud de lo dispuesto en diversos artículos del Código Civil que cita, se ha producido la transmisión jurídica de los terrenos en curso de urbanización objeto de escritura de compraventa de 30/10/2009. Sin embargo, a juicio de la recurrente, la Sala a quo ha aplicado incorrectamente las normas contables ya que, como se deduce del tenor literal de la Norma de Registro y Valoración número 14 del PGC la "transmisión jurídica" del bien no es decisiva para determinar el momento en que se han de contabilizar los ingresos procedentes de su venta. La primera de las condiciones exigidas por esa norma contable para contabilizar el ingreso procedente de la venta de un bien es que "la empresa haya transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica". Explícitamente la norma contable ha prescindido de la transmisión jurídica como elemento decisivo para tener que contabilizar el ingreso.

Respecto a la condición de que "la empresa haya transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica", se ha pronunciado el ICAC cuyas funciones se establecen en el art. 2 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo .

Tanto el referido Real Decreto 302/1989 como los "criterios de desarrollo" del PGC y de sus adaptaciones sectoriales encomendadas al ICAC forman parte de la normativa de determinación del resultado contable a que se refiere el artículo 10.3 TRLIS.

En casos como el que es objeto de esta litis de venta de inmuebles en fase de construcción, en Consulta núm. 8 publicada en el BOICAC núm. 74 de junio de 2008, el ICAC se pronuncia sobre lo que, en general, se ha de entender a efectos de la referida norma contable como "transferencia al comprador de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes" manifestándose en los siguientes términos inequívocos:

"De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos.

La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse, a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma) y se haya otorgado escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador."

Los hechos no discutidos sobre los que se asienta el recurso son muy simples:

1°. Los inmuebles vendidos son parcelas de terreno en curso de urbanización, es decir, son parcelas sobre las que se está ejecutando las correspondientes obras de urbanización (movimiento de tierras, encintado de aceras, canalizaciones, depuración de aguas residuales, etc.) para poder adquirir la condición de solar.

2°. También es un hecho inconcuso que la parte vendedora es la promotora de la urbanización, esto es, la propietaria del terreno que, además, es agente urbanizador que ejecuta las obras de urbanización a su costa, es decir, la parte vendedora se obliga a acabar la urbanización que ya estaba ejecutando sobre sus terrenos porque el objeto de la compraventa es un solar. Así consta en la escritura de compraventa que en la sentencia recurrida se transcribe parcialmente: las cuatro fincas objeto de compraventa lo son "en condición de solar" y se pacta expresamente que la vendedora acabe las obras de urbanización a su costa, es decir, es la vendedora la que asume íntegramente los gastos de urbanización (estipulación cuarta, segundo párrafo, de la escritura).

La cuestión litigiosa objeto de controversia no es si se ha producido la transmisión jurídica de los terrenos en curso de urbanización sino que lo que se somete al enjuiciamiento jurisdiccional es si esa transmisión jurídica es, o no, suficiente para reconocer contablemente el ingreso por la venta de los inmuebles en curso de urbanización de conformidad con lo establecido en una norma contable (la Norma de Registro y Valoración número 14 del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007) que determina en qué momento se ha de reconocer contablemente dicho ingreso procedente de la venta de los bienes inmuebles en curso de urbanización.

Partiendo de la base de que no debe haber inconveniente alguno en admitir que la actividad de urbanización y venta de terrenos, también conocida como promoción de suelo (epígrafe 833.1 del IAE), se halla dentro del ámbito de aplicación de referida la OM de 28/12/1994 que aprueba el plan sectorial de empresas inmobiliarias, la recurrente llega a la conclusión de que el supuesto planteado en la reiterada Consulta nº 8 del ICAC publicada en el BOICAC núm. 74 del mes de junio de 2008 es plenamente aplicable a los casos, como el de autos, en que se transmite un terreno en curso de urbanización. Corrobora esta premisa el propio ICAC en otra consulta de 18 de febrero de 2010, Ref. 1103-09, que recabó del ICAC la entidad auditora Russell Bedford para emitir el informe que obra en autos.

¿Y qué es lo que resuelve el ICAC? Tanto de la Consulta nº 8 del ICAC publicada en el BOICAC núm. 74 del mes de junio de 2008 como de la consulta de 18 de febrero de 2010, Ref. 1103-09, la recurrente extrae unas conclusiones para poder reconocer contablemente el ingreso por la venta de inmuebles en fase de construcción:

1ª Que el otorgamiento de la escritura pública es condición necesaria pero no resulta suficiente para poder reconocer contablemente el ingreso por la venta de un bien.

2ª Que en el caso concreto de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, a partir de la entrada en vigor del nuevo PGC de 2007 se abandona el criterio de considerar el ingreso cuando ya se han incorporado al menos el 80 por 100 del coste de la obra y a partir de entonces, además del otorgamiento de la escritura pública de compraventa o, en su defecto, el vendedor haya hecho algún acto de puesta a disposición del inmueble al comprador (condición necesaria pero no suficiente), se requiere un requisito adicional (nótese en el empleo de la conjunción "y" que se ha destacado en los párrafos transcritos de la Consulta nº 8 del BOICAC núm. 74): Que el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse, a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma).

No importa que el bien inmueble objeto de venta sea una edificación o sea un solar. En definitiva, para el caso de que nos hallemos ante la venta de una edificación en construcción, lo que nos dice el ICAC es que, si en el momento del otorgamiento de la escritura la edificación vendida todavía se halla en construcción, aunque al comprador se le haya transmitido la titularidad jurídica, el vendedor obligado a acabar la construcción a su costa no reconocerá contablemente el ingreso de la venta hasta que el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma).

Exactamente la misma solución es la que procede predicar en caso de que el objeto de la venta sea, como en el caso de autos, un terreno en fase de urbanización que no ha adquirido la condición de solar precisamente porque la urbanización no está finalizada. En este caso, no hay razón alguna para que no se aplique la misma solución que para venta de edificación en fase de construcción, es decir, para venta de terrenos en fase de urbanización, aunque al comprador se le haya transmitido la titularidad jurídica, igualmente habremos de aplicar la regla contable de que el vendedor obligado a acabar la urbanización a su costa no reconocerá contablemente el ingreso de la venta hasta que el inmueble se encuentre prácticamente terminado (pudiendo considerarse, a estos efectos, el certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma).

Con anterioridad al PGC de 2007, las empresas inmobiliarias sujetas a la OM de 28 de diciembre de 1994 que aprueba las Normas de adaptación al PGC de empresas inmobiliaria sólo podían reconocer el ingreso por venta de inmuebles en fase de construcción cuando se había incorporado al menos el 80 por 100 del coste de la obra. Con posterioridad al PGC de 2007, el IAC ha dejado claro que además de la escritura de compraventa (esto es, con

independencia de la transmisión jurídica del bien) se requiere que el inmueble se encuentre prácticamente terminado.

La doctrina correcta para la recurrente no es la que preconiza la sentencia recurrida de entender que el reconocimiento contable del ingreso tiene lugar con el otorgamiento de la escritura sino que, de conformidad con los postulados expuestos por el ICAC, el reconocimiento contable del ingreso de la venta debe diferirse al momento en que la urbanización se halle prácticamente terminada.

Tercero.

La cuestión objeto de controversia se reduce básicamente a determinar si la operación de compraventa de terrenos de fecha 30 de octubre de 2009, que tenía por objeto parcelas en curso de urbanización RB-1, RB-2, RB-3 y RB-4, entre la mercantil recurrente como transmitente y Vistabella Habitat S.L. como adquirente, debe imputarse al ejercicio de 2009.

Sostiene la recurrente que las obras de urbanización no estaban concluidas a 31 de diciembre de 2009 y que la vendedora como agente urbanizador estaba obligada a realizarlas.

Al reconocimiento contable de los ingresos por ventas de terrenos dedica el PGC aprobado por el R.D. 1514/07, aplicable al ejercicio 2009, el apartado 2 de su Norma de Registro y Valoración 14, a cuyo tenor:

"2. Ingresos por ventas

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

Sostiene la recurrente que por aplicación del apartado a) del precepto citado y de la contestación del ICAC nº 8 del BOICAC 74 de junio de 2008, no procede reconocer el ingreso por la venta de terrenos en cuestión, entendiéndose que no se han transmitido al comprador los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los terrenos» y ello porque las obras de urbanización no habían concluido cuando se formalizó la escritura pública de venta el 30-10-09.

Se aporta igualmente informe emitido a requerimiento de la recurrente por su auditor (Russell Bedford España) con fecha 15-5-10. En sus conclusiones el informe, tras transcribir la NRV 14 del PGC de 2007, indica:

..... "La citada transmisión de riesgos y ventajas significativos, en el caso de inmuebles en fase de construcción en el desempeño de la actividad inmobiliaria, se producirá, con carácter general, cuando el inmueble se encuentre prácticamente terminado.

La consulta del ICAC en que el auditor de la recurrente basa su opinión responde a la cuestión de si, a partir de la entrada en vigor del PGC de 2007, se mantiene vigente el criterio recogido en la Norma de Valoración 18 de la adaptación sectorial del derogado PGC a las empresas inmobiliarias aprobado por O.M. de 28-12-94, criterio éste según el cual para los inmuebles en fase de construcción, en el momento en que se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de construcción vendidos, la empresa puede entender que se hallan sustancialmente terminados y en condiciones de entrega material y registrar el correspondiente ingreso por ventas.

El ICAC en su contestación, incluye entre los dos párrafos transcritos por el auditor, el siguiente: "De acuerdo con la legislación y la práctica habitual en nuestro país, no se puede entender que con la acumulación del 80% de los costes incurridos en la construcción, dispuesta en las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, se produzca la transmisión de los riesgos y beneficios significativos." En definitiva el ICAC considera derogada tácitamente la Norma de Valoración 18 de la O.M. de 28-12-94 por su incompatibilidad con la NRV 14 del nuevo PGC de conformidad con la Disposición Transitoria 5ª del R.D. 1514/07, que establece la aplicación de las adaptaciones sectoriales del derogado PGC en cuanto no se opongan, entre otras normas, al nuevo PGC.

Ante las consultas formuladas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que la recurrente invoca en apoyo de su tesis, es preciso señalar que la contestación a la consulta- que en este caso versó sobre el momento en que se puede contabilizar la venta del terreno en el curso de la urbanización y qué importe debería imputarse como coste de venta- se debe entender realizada desde una perspectiva estrictamente contable, al margen de las posibles implicaciones fiscales que pudieran derivarse de los hechos descritos en la misma, toda vez que el ICAC

carece de competencia para efectuar pronunciamientos de naturaleza tributaria. Las consultas del ICAC no forman parte del Ordenamiento Jurídico como fuente de Derecho. Es un criterio interpretativo de un Ente público especializado.

Cuarto.

Obra en autos, como documento 1 unido a la demanda, copia simple de la escritura pública de compraventa que nos ocupa de fecha 30 de octubre de 2009, número 2.244, en cuyo folio 19, cláusula segunda podemos leer: "La mercantil "Agrícola del Segura S.A.", según está representada, vende y transmite a la mercantil "Vistabella Habitat S. L." que compra y adquiere, según está representada, el pleno dominio de las cuatro fincas descritas en el precedente apartado Primero de esta escritura, con la edificabilidad a la que se hace referencia en la parte descriptiva, como residencial libre, y en condición de solar, con cuanto les es anejo e inherente, libres de cargas y gravámenes de todo tipo, así como libres de arrendatarios y ocupantes y al corriente en el pago de contribuciones, impuestos y gastos..."

En su cláusula tercera, al mismo folio 19, dice que " el precio de esta compraventa es de 12.179.729,61 €." El citado importe, más el IVA que luego se indica, lo recibe la parte vendedora, en este acto, de la parte compradora..."

En la cláusula cuarta, al folio 20 de la escritura se señala:

"Conforme han convenido, la parte vendedora entrega en este acto a la parte compradora la posesión efectiva de los inmuebles, si bien, asumiendo la parte compradora el compromiso de permitir al agente urbanizador el acceso a los mismos, en la medida en que ello sea necesario, con objeto de que pueda llevar a cabo las obras de urbanización."

Pues bien, como pone de relieve la resolución del TEAC, de los términos transcritos del contrato resulta que estamos ante una compraventa pura y simple, la transmisión del pleno dominio con puesta en posesión del comprador de las cuatro fincas vendidas (parcelas urbanas para uso residencial) y pago del precio en el propio acto del otorgamiento del contrato. La tradición de las fincas vendidas en el propio acto, además de pactarse expresamente, se pone de relieve por la posibilidad que tiene el comprador de iniciar inmediatamente la construcción de las viviendas de que se trate.

En modo alguno se condiciona la entrega de los inmuebles a la posterior conclusión de las obras de urbanización(estas se simultanearán con la construcción de los edificios). Tampoco se garantiza en modo alguno la terminación de las obras de urbanización; ninguna condición, término o retracto convencional se estipula al respecto. Y tampoco se establece ningún pacto de reserva de dominio hasta el fin de dichas obras de urbanización.

En definitiva, habiéndose producido la entrega de lo vendido así como de su precio a fecha de la celebración del contrato sin condicionante alguno, debe afirmarse que la vendedora ha transferido a la compradora la plena propiedad de las parcelas vendidas, y"los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes" como exige la NRV 14.2 del nuevo PGC para el registro contable de la venta.

Si la vendedora no mantiene ya la gestión corriente de los bienes vendidos en el grado normalmente asociado a la propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos (art. 14.2 b) de la Norma de Registro y Valoración del RD 1514/2007), porque con la entrega de las fincas y la puesta en posesión del comprador, en el acto de otorgamiento de la escritura de compraventa, los riesgos y bienes se transmiten al comprador, la consecuencia no puede ser otra que la de que el vendedor deba contabilizar ya los ingresos procedentes de la venta realizada.

El hecho de que lo vendido sean unas parcelas en curso de urbanización, urbanización que se compromete a concluir el vendedor, en nada obstaculiza la transmisión de la propiedad realizada frente a lo afirmado por la reclamante. No estamos por tanto ante "el compromiso del vendedor de entregar unos terrenos urbanizados" como afirma la recurrente transcribiendo el informe de su auditor, sino que, producida la entrega de las parcelas con el otorgamiento de la escritura pública, el vendedor se compromete a concluir a su costa la urbanización de las mismas, urbanización que, si no estaba concluida a la fecha de la escritura de compraventa, sí que debió estar notablemente avanzada y de ahí que pudieran ya simultanearse las obras de urbanización y construcción.

Habiéndose producido la transmisión de la propiedad y de los riesgos inherentes, el importe de la venta constituye ingreso del vendedor y no anticipo de clientes.

En la misma línea se pronuncia la Sala de instancia que deja expresa constancia de que en el supuesto de autos, el objeto del contrato de compraventa son las fincas cuya entrega al comprador se ha producido por la escritura pública de compraventa, en la que, además, se especifica la entrega de la posesión en el acto del otorgamiento. La propiedad de las mismas, y con ella los riesgos y beneficios, se han transmitido a la compradora desde el otorgamiento de la Escritura Pública.

Así las cosas, como dice la sentencia recurrida, la Norma de Registro y Valoración 14.2 a) del Real Decreto 1514/2007 ampara la interpretación realizada por la Administración en cuanto los riesgos y beneficios de las fincas se han transferido al comprador desde el otorgamiento de la Escritura Pública.

Debe recordarse aquí que la doctrina de la Sala Primera de este Tribunal Supremo ha enseñado que la potestad de interpretar los contratos corresponde a los Tribunales de instancia y debe ser mantenida en casación, salvo en los casos en que la exégesis haya sido absurda, errónea, ilógica o se hayan conculcado preceptos legales en materia de hermenéutica. La interpretación de la sentencia recurrida no es desorbitada ni arbitraria, sino que ha sido hecha conforme a las reglas de la sana crítica y respeta las normas establecidas en los artículos que rigen en materia de interpretación contractual, por lo que ha de estarse a ella. Hay que estar a la interpretación sistemática del contrato que consagra el artículo 1285 del mismo Cuerpo legal, a cuyo tenor «las cláusulas de los contratos deberán interpretarse las unas por las otras atribuyendo a las dudosas el sentido que resulte del conjunto de todas»; la jurisprudencia civil viene declarando con reiteración que tal precepto legal tiene un valor indiscutible, ya que la intención, que es el espíritu del contrato, es indivisible, no pudiendo encontrarse en una cláusula o en varias aisladas de las demás, sino en el todo orgánico que constituye (Así, entre otras muchas, sentencias de la Sala Primera de 7 de octubre de 1997 [RJ 1997 , 7096] , 14 de mayo de 1996 , 21 de febrero de 1991 [RJ 1991 , 15181 , 26 de octubre de 1990 y 5 de febrero de 1985 [RJ 1985, 5321]).

Quinto.

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

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de AGRÍCOLA DEL SEGURA S.A. contra la sentencia dictada, con fecha 23 de julio de 2015, en el recurso contencioso-administrativo num. 305/2012, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Juan Gonzalo Martinez Mico, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, 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.