



Roj: STS 1671/2015 - ECLI:ES:TS:2015:1671
Id Cendoj: 28079130022015100196
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 3777/2012
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Abril de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3777/12, interpuesto por U.F.C., S.A., representada por el procurador don José Luis Pinto Marabotto, contra la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2012 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 245/11, relativo a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido de los periodos 4/2003 a 12/2005. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por U.F.C., S.A («UFC», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 26 de abril de 2011. Esta decisión administrativa de revisión había acogido en parte la reclamación 4094/09, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación practicada el 30 de abril de 2009 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto de impuesto sobre el valor añadido de los periodos 4/2003 a 12/2005, por importe de 1.705.960,97 euros, determinando que el devengó del tributo se produjo el 18 de febrero de 2002, momento al que ha de acudirse para fijar la base imponible.

La Sala de instancia declara que de la base imponible señalada imponible con esa referencia temporal debe excluirse el importe equivalente en euros de doscientos millones de pesetas (1.202.024,21 euros). El debate consistió en determinar si la cantidad de 7.813.157,36 euros recibida por UFC como consecuencia de un acuerdo transaccional homologado judicialmente, por la resolución de un contrato de arrendamiento con opción de compra, constituye una indemnización exenta o, por el contrario, una prestación de servicios sometida a tributación. La Audiencia Nacional concluye que la suma percibida, en una parte, remunera servicios y, en otra, es una indemnización (los doscientos millones de pesetas que ordena excluir). Razona en los siguientes términos (FJ 3º):

«En el supuesto de autos, la parte entiende que la totalidad de la suma es constitutiva de una indemnización, poniendo de relieve la importancia del "lucro cesante" y aportando a tales efectos un informe pericial relativo al mismo, según el cual sería de 11.640.100 euros. La parte argumenta que "tanto del tenor literal de lo pactado, como de la aplicación de las normas del Código Civil e interpretativas" en el caso de incumplimiento total que lleve a la resolución contractual, el importe se incrementa con los daños y perjuicios causados, considerando tanto el daño emergente como el lucro cesante.

La Sala no cuenta con elemento probatorio alguno que le permita considerar que como alega la parte, se trató de una indemnización por lucro cesante, sin que la propia cifra aportada por la parte del importe de este, guarde relación alguna con la abonada por los arrendadores de la finca.

Del conjunto de los elementos probatorios resulta, a juicio de esta Sala, que se abona una cantidad a la actora en relación por una parte, con la rescisión del contrato y por otra, con las actuaciones llevadas a cabo por la misma dentro de la acción urbanizadora. Esta segunda parte, la diferencia entre la cifra pactada en el contrato como cláusula penal por la rescisión del contrato, guarda indudable relación con la cesión de

los derechos adquiridos tras la firma del contrato en la actuación que expresamente se autorizó entonces a la ahora recurrente; como pone de relieve el Abogado del Estado, los derechos relativos a la acción urbanizadora fueron cedidos a la arrendataria, ejercitados por esta, y readquiridos por la arrendadora.

La consecuencia que extrae esta Sala es la necesidad de distinguir, como alega la recurrente, y como solicita con carácter subsidiario en el escrito de demanda, dentro de la suma percibida por la actora, el concepto relativo a la cláusula contractual según la cual *"el incumplimiento permitirá a UFC S.A. optar por la resolución o por exigir el cumplimiento, con indemnización en ambos casos de todos los daños y perjuicios, que sin necesidad de acreditación algunas se establecen como CLAUSULA PENAL en la cantidad de DOSCIENTOS MILLONES (200.000.00) DE PESETAS renunciando ambas partes a la moderación judicial de la pena "* (en este caso el equivalente en euros); y el resto de la suma hasta la cifra de 7.813.157,36 euros.

De estas dos cantidades, la primera (el equivalente en euros a doscientos millones de pesetas) constituye una indemnización no sujeta al IVA a tenor de lo dispuesto en el artículo 78 pfo. 3 mientras que el resto hasta el total de 7.813.157,36 euros, no constituye indemnización sino contraprestación, incluida la correspondiente suma por tanto en el artículo 78 pfo 1 ».

SEGUNDO.- UFC preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 30 de noviembre de 2012, en el que invocó tres motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción de los artículos 78 y concordantes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en cuanto a la no inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan una prestación de servicios.

Sostiene, en contra de lo razonado en la sentencia, que la totalidad de la suma percibida como consecuencia del acuerdo transaccional alcanzado debe reputarse una indemnización, y no sólo el importe de la cláusula penal. Sostener lo contrario conculca, en su opinión, el artículo 78 de la Ley 37/1992 .

Expone que, si bien es cierto que en el acuerdo de homologación judicial no consta «referencia alguna al carácter en cuya virtud de entrega la suma pactada», su naturaleza indemnizatoria se deduce claramente de los términos del propio acuerdo.

Entiende que no puede hablarse de contraprestación, pues ninguna cesión de derechos se ha producido tomando en consideración las características del propio contrato y de la resolución que determina la percepción de la cantidad:

a) En primer término, porque el contrato de arrendamiento, como contrato preparatorio, no atribuye derechos reales sobre el objeto, y como contrato personal establece unas obligaciones personales, teniendo sólo eficacia *erga omnes* el derecho de opción sobre inmuebles desde que acceda y se inscriba en el Registro de la Propiedad.

b) La resolución por incumplimiento de la contraparte no conlleva la falta de ejercicio de la opción, sino que tales obligaciones o facultades queden extinguidas como no existentes. No cedió derechos en favor de arrendadores, pues no transmitió el derecho de opción de compra a ninguna parte, quedando extinguido tal derecho por los efectos resolutorios.

c) Con el importe recibido no se le compensó por la renuncia de acciones judiciales, sino que se le resarcó de los daños y perjuicios ocasionados por el incumplimiento de la contraparte.

d) Con el acuerdo no renunció al ejercicio de acciones a cambio de que la contraparte le satisfaga la cantidad fijada, sino que la renuncia de acciones se hizo de forma simultánea y recíproca, lo que presupone que el pago no compensó ninguna cesión de derechos, sino que la renuncia de cada parte a las acciones tuvo como contrapartida la de la otra.

Considera que la suma que percibió en modo alguno puede reputarse «el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario», en los términos empleados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, pues no se prestó ningún servicio, produciéndose una resolución de contrato por incumplimiento, mediando el pago de una indemnización.

Añade que, si bien en la demanda interesó con carácter subsidiario la reducción de la base imponible en las cantidades exigibles según contrato, la interpretación de tal petición dista de las conclusiones alcanzadas

en la sentencia. En primer término, por cuanto la sentencia tan sólo excluye de la base imponible el importe de la cláusula penal (doscientos millones de pesetas), pero no los pagos y los gastos anticipados acreditados (750.764,28 euros), que también han de reputarse como cantidad exigible según contrato. Además, el hecho de que sostuviera en su demanda tal petición no supone en modo alguno que existan dentro de la suma percibida dos conceptos diferenciados y estancos y que tan sólo uno de ellos pueda considerarse indemnización.

2º) El segundo argumento del recurso tiene por objeto la infracción de los artículos 217 , 218.2 , 319 y 348 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), por errónea y parcial ausencia de apreciación y valoración de la prueba, que califica de arbitraria.

Sostiene que carece de toda razonabilidad la afirmación de la sentencia de que no existe base probatoria para considerar la suma percibida como una indemnización por lucro cesante, cuando aportó como documento 12 a su demanda un informe pericial cuyo objeto consistía, precisamente, en «el cálculo aproximativo de volumen de negocio y lucro cesante que para la entidad mercantil UFC, S.A., supondría dejar de promover 456 viviendas en el sector SUP-S1 de Estepona (Málaga)», del que se obtiene que el lucro cesante ascendería a 11.640.100 euros.

Añade que, a pesar de afirmar la inexistencia de prueba sobre el lucro cesante, la sentencia argumenta que «la propia cifra aportada por la parte del importe [del mismo no guarda] relación alguna con la abonada por los arrendadores de la finca». Ello pone de manifiesto una evidente incongruencia del pronunciamiento, sin que, por lo demás, el hecho de que el lucro cesante según la pericia sea superior a la suma finalmente percibida pueda en ningún caso variar su naturaleza jurídica de indemnización.

Reputa también arbitrario que, aun acogiendo que al menos parte de la cantidad transaccional percibida deba considerarse indemnizatoria (en alusión a los doscientos millones de pesetas de la cláusula penal), excluya el resto sin tener en cuenta otros importes o conceptos también percibidos, acreditados en el expediente administrativo (705.764,28 euros).

3º) El último motivo trata de la infracción de los artículos 1101 , 1106 y 1124 del Código civil , en cuanto a la naturaleza jurídica de las indemnizaciones derivadas de la resolución contractual, comprensivas de daño emergente y de lucro cesante.

Reitera que las cantidades que ha recibido, por su naturaleza y función, tienen el carácter resarcitorio del daño emergente y del lucro cesante y, por ende, no son gravables por el impuesto sobre el valor añadido.

A su juicio, no existe ningún dato o documento en el procedimiento que conduzca a concluir que la cantidad recibida se aparte de dichos conceptos resarcitorios como tal indemnización, existiendo pruebas y argumentos irrefutables que avalan tal carácter:

a) El lucro cesante estimado por la resolución del contrato ha sido cifrado en el informe pericial en 11.640.100 euros.

b) El precio de la prima de compra anticipada ascendió a 120.202,42 euros (veinte millones de pesetas).

c) Los pagos y gastos anticipados acreditados y activados como consecuencia de la expectativa creada por la parte concedente e incumplidora ascendieron a 750.764,28 euros.

d) La cláusula penal establecida contractualmente ascendía a doscientos millones de pesetas (1.202.024,21 euros).

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, acuerde «la anulación de la resolución del TEAC de 26 de abril de 2011, ordenando la exclusión de la cantidad de 7.813.157,36 euros de la base imponible del IVA (referido al ejercicio 2004), y anulando la elevación de la cuota devengada en 1.250.105,18 euros».

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 14 de marzo de 2013, en el que interesó su desestimación.

1º) Entiende que el criterio de la Audiencia Nacional es ajustado a derecho por las siguientes razones:

a) Una transacción es diferente de una indemnización. Su carácter es distinto y, aunque se trate de una transacción judicial, el hecho de producirse la misma no da carácter indemnizatorio a la cantidad recibida. Es preciso acudir a la causa del negocio transaccional.

b) En el contrato de arrendamiento con opción de compra los arrendadores facultaron a la arrendataria para iniciar la gestión urbanística de los solares en cuestión, realizando las actuaciones precisas con la Administración y con el equipo redactor de los proyectos. Actuaciones que se llevaron a cabo y, por tanto, la rescisión del contrato no sólo supuso el pago de la cláusula penal efectivamente pactada, sino que también el de una suma superior que indudablemente guardaba relación con la prestación realizada de carácter urbanístico.

c) Lo anterior no implica, como pretende la recurrente, que necesariamente en el contrato se atribuyeran o constituyeran derechos reales. Los derechos relativos a la acción urbanizadora no tienen el carácter de derechos reales, y tal cuestión es ajena a la debatida.

Añade que, en cualquier caso, la recurrente plantea extremos de hecho relativos a la apreciación de la prueba, sin que la realizada en la sentencia pueda considerarse arbitraria o irrazonable.

Argumenta que la contraprestación por la prestación de servicios urbanísticos debe estar sujeta al impuesto habida cuenta de la naturaleza de contrato inicialmente suscrito (arrendamiento de finca rústica con opción de compra). En virtud del mismo, UFC, cuyo objeto social es la promoción inmobiliaria, incorporó en su patrimonio un derecho de arrendamiento y un derecho de opción de compra, que dan lugar a dos hechos imponibles diferentes, debiendo interpretarse, a la vista de las estipulaciones contractuales relativas al precio y a la indemnización de daños y perjuicios, así como de las condiciones del acuerdo transaccional, que la cantidad percibida en este último no se corresponde con lo previsto en el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992, lo que no queda desvirtuado por el informe pericial.

2º) De dicho acuerdo transaccional se deduce que no hubo una mera resolución del contrato no ejecutado, sino la cesión de unos derechos que el optante tenía sobre las fincas, la entrega de unas actuaciones urbanísticas realizadas por el optante en beneficio de las fincas y la pérdida del derecho de opción, que quedaba sin ejercitar a pesar de que podía serlo. Hubo, por tanto, con independencia de la cláusula penal, una cesión real de derechos a favor del dueño del inmueble, por haberse prestado determinados servicios. Esta es la razón por la que el importe abonado se aproximaba al fijado para la compra del inmueble y se diferenciaba claramente del señalado para la indemnización en caso de resolución contractual.

CUARTO. - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 15 de marzo de 2013, fijándose al efecto el día 22 de abril de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Para la resolución de este recurso de casación, deben destacarse los siguientes hechos, según se desprenden de la sentencia impugnada y del expediente administrativo:

1º) La compañía recurrente, UFC, suscribió el 15 de marzo de 2001 con don Ernesto, doña Laura y doña Ruth un contrato de arrendamiento de dos fincas rústicas, con opción de compra, en Estepona (Málaga), clasificadas como suelo urbanizable no programado e integradas en un programa de actuación urbanística, de cuya ejecución iban a resultar dos parcelas. La duración del arrendamiento era de un año y el precio de alquiler ascendía a dos millones de pesetas (12.020,24 euros). De las estipulaciones del contrato procede destacar las siguientes:

a) Las fincas se cedían con el exclusivo objeto de realizar las catas y los análisis técnicos del terreno necesarios para la preparación y el estudio del proyecto de promoción inmobiliaria que UFC estaba interesada en llevar a cabo en las mismas.

b) Se pactó en favor de UFC un derecho de opción de compra sobre las parcelas resultantes de la actuación urbanística, a ejercitar en el plazo de treinta días contados desde que los vendedores comunicasen a la compradora la inscripción de dichos terrenos a su nombre en el Registro de la Propiedad. El precio de la compra ascendía a 1.741.516.000 pesetas (10.466.721,96 euros), suma de la que se descontarían los dos millones de pesetas fijados como renta. La eficacia de la opción quedaba sometida a la condición suspensiva consistente en la aprobación definitiva de los correspondientes plan parcial y proyecto de equidistribución, así como la adjudicación e inscripción registral de las parcelas resultantes a nombre de los transmitentes.

c) Si transcurridos dos años desde la fecha del contrato no fueran inscritas las parcelas resultantes a nombre de los vendedores por causas no imputables a las partes, UFC podría desistir, resolviéndose el contrato y obteniendo la devolución de todo lo entregado, incluida la renta. La misma consecuencia se

establecía para el caso de que la condición suspensiva no llegara a cumplirse o su cumplimiento deviniera imposible.

d) Si los concedentes del derecho de opción de compra incumplieran los compromisos asumidos, UFC podía optar por la resolución o por exigir el cumplimiento, «con indemnización en ambos casos de todos los daños efectivamente producidos y de los perjuicios, que sin necesidad de acreditar [sic] alguna se establecen, como cláusula penal, en la cantidad de doscientos millones (200.000.000) de pesetas, renunciando ambas partes a la moderación judicial de la pena».

2º) UFC anotó en su contabilidad gastos sobre el "solar de Estepona" por importe de 750.764,28 euros, de los que 461.495 correspondían a la labor urbanizadora (391.462 "trabajos realizados por otras empresas", 15066 "trabajos previos a obras" y 54.967 "proyectos y honorarios").

3º) Habiendo conocido la existencia de una anotación registral de embargo sobre las fincas objeto del contrato, UFC promovió un procedimiento de medidas cautelares previas, instando acto seguido ante el Juzgado de Primera Instancia número 6 de Valladolid un juicio ordinario contra los arrendadores/ofertantes, solicitando fueran condenados a elevar a público el derecho de opción de compra y a su inscripción registral.

4º) En el marco de dicho pleito civil, las partes llegaron a un acuerdo por el que los arrendadores se comprometían a abonar a UFC la suma de 7.813.157,36 euros, indicando que con el cobro de la referida cantidad quedaría «resuelto y sin efecto el contrato» y declarando que en su virtud las partes no tenían «nada más que reclamarse en relación con el mencionado contrato» y renunciaban «al ejercicio de cualquier acción, judicial o extrajudicial, con motivo del mismo». En escrito presentado el 26 de enero de 2004, así lo hicieron saber al Juzgado, que, en auto del siguiente día, 27 de enero, homologó la transacción judicial acordada, declarando finalizado el proceso.

5º) UFC contabilizó el 28 de enero de 2004 un ingreso extraordinario de 7.813.157,36 euros, al considerar dicha suma una indemnización.

6º) En esa última fecha se habían realizado los proyectos de parcelación correspondientes al 80% del suelo de las parcelas objeto del contrato, con la consiguiente adjudicación de los solares resultantes.

7º) El 10 de mayo de 2007, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes comunicó a UFC el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria en relación, entre otros conceptos, al impuesto sobre el valor añadido de los periodos 4/2003 al 12/2005. Las actuaciones desembocaron en dos actas, una firmada en conformidad el 28 de abril de 2009 y la otra en disconformidad el 30 del mismo mes. En esta segunda se propuso, para el periodo 1/2004, un aumento de la base imponible declarada en 7.813.157,36 euros, al tipo general del 16%, con una elevación de las cuotas devengadas de 1.250.105,18 euros, por considerar que aquella primera cifra constituía la remuneración de una prestación de servicios no declarada, no habiéndose repercutido ni ingresado la correspondiente cuota del impuesto sobre el valor añadido. La propuesta fue aprobada en liquidación de 21 de julio de 2009.

8º) UFC interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (4094/09), sosteniendo el carácter indemnizatorio de la íntegra suma cobrada el 28 de enero de 2004. Su planteamiento es desechado por el mencionado organismo administrativo de revisión en resolución de 26 de abril de 2011, en la que se concluye que «el pago controvertido se configura como la retribución que obtiene el optante por prescindir de la posibilidad de ejercitar su opción de compra, siendo difícil defender que aquél se base en causa distinta [...], debiendo rechazarse el carácter indemnizatorio de la cantidad percibida, por lo que la misma debe incluirse en la base imponible» del impuesto sobre el valor añadido. «Por tanto la compensación pactada en el contrato es una indemnización por renunciar a su derecho, es decir, por adquirir una obligación de no exigir el cumplimiento del contrato, por lo que no cumple los requisitos para incluirse en el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992 y que, por el contrario, sí cabe incluirla en la enumeración realizada en el artículo 11 de la Ley 37/1992 [...]. La indemnización percibida es una penalidad impuesta a los cedentes de la opción por el incumplimiento de sus obligaciones, por lo que su percepción por parte de la entidad interesada constituye una contraprestación por la renuncia o cesión de unos derechos adquiridos, debiendo incluirse en la base imponible del impuesto» (FJ 2º).

9º) Ante la desestimación de su reclamación, UFC acudió a la vía contencioso-administrativa, instando ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso 245/11 . En la demanda solicitó la anulación de los actos administrativos en su integridad, pues la cantidad recibida en virtud del acuerdo transaccional tiene, en su opinión, carácter indemnizatorio y, por ello, no sujeta a tributación

por el impuesto sobre el valor añadido. Subsidiariamente sostuvo que, al menos, debería excluirse de la base imponible la cantidad correspondiente a la cláusula penal (doscientos millones de pesetas -1.202.024,21 euros-).

10º) La sentencia impugnada estima en parte el recurso, acogiendo esa pretensión subsidiaria, por las razones que hemos reproducido en el primer antecedente de hecho de esta sentencia.

SEGUNDO .- UFC se alza en casación esgrimiendo tres motivos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción . En el primero denuncia la infracción del artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992 , defendiendo el carácter indemnizatorio de la suma percibida; en el segundo la de los artículos 217 , 218.2 , 319 y 348 de la Ley de Enjuiciamiento civil , por valoración errónea y arbitraria de la prueba, en especial del dictamen pericial que aportó con la demanda, que, en contra de lo sostenido por los jueces *a quo*, revela aquel carácter; y, finalmente, en el último, la de los artículos 1101 , 1106 y 1124 del Código civil , pues no existe ningún dato ni documento en el proceso que conduzca a concluir que la cantidad cobrada se aparte de los conceptos resarcitorios a que se refieren dichos tres preceptos.

Como puede observarse, invocando la vulneración de distintos preceptos, las tres quejas articuladas por la compañía recurrente tienen el mismo y único hilo conductor: el montante cobrado el 28 de enero de 2004 en ejecución del acuerdo transaccional aprobado por el Juzgado de Primera Instancia es de naturaleza indemnizatoria y, por ello, no debe ser integrado en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al mes de enero de 2004, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.Tres.1º de la Ley 37/1992 . Este planteamiento condiciona de forma decisiva la suerte del recurso, porque, en realidad, a través de caminos distintos UFC suscita una única cuestión: la calificación de la repetida suma a la luz de los datos que obran en el proceso.

Por ello, ya podemos anunciar que el primer motivo está condenado al fracaso, pues la Sala de instancia no ha desconocido ni ha interpretado de manera incorrecta el mandato normativo contenido en el citado artículo 78.Tres.1º. Teniendo en cuenta que el impuesto sobre el valor añadido grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículos 1 y 4.1 de la Ley 37/1992), y analizando los elementos de hecho incorporados al proceso, concluye que 6.611.133,15 euros de los 7.813.157,36 recibido por UFS en cumplimiento del acuerdo transaccional aprobado por el Juzgado no tienen carácter indemnizatorio, constituyen la retribución de las actuaciones urbanizadoras llevadas a cabo por UFC en los terrenos y de la readquisición por los arrendadores de los derechos sobre los mismos que en virtud del contrato resuelto cedieron a la mencionada sociedad. Sólo reconoce ese carácter indemnizatorio a los 1.202.024,21 euros pactados como cláusula penal en el susodicho contrato de 15 de marzo de 2001.

En otras palabras, la transmisión a los arrendadores de la opción de compra que previamente le habían concedido, esto es, la readquisición de dicha opción por los arrendadores, y los servicios de urbanización prestados por UFC a los mismos constituyen las prestaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido, que no fueron autoliquidadas por dicha compañía.

Por consiguiente, la sentencia impugnada no ha ordenado incluir en la base imponible del impuesto sobre el valor añadido una determinada suma dineraria como consecuencia de una indebida o equivocada interpretación del marco jurídico aplicable, sino que lo ha hecho porque, valorando los datos aportados al litigio, llega a la conclusión de que la indicada suma cobrada por UFC no reúne la naturaleza exigida por ese marco normativo para quedar excluida de tributación y, por ello, fuera de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido.

Como se ve, el debate no concierne al derecho, sino a los hechos y a su calificación jurídica, constatación que nos dirige derechamente a los otros dos motivos de casación.

TERCERO .- En el segundo motivo, UFC sostiene que la Sala de instancia ha llevado a cabo una valoración arbitraria e irrazonable de la prueba practicada en el proceso, en particular de la pericial.

La Audiencia Nacional parte de un hecho incontrovertido, cual es que en el acuerdo transaccional no se menciona el carácter en virtud del cual se entrega la suma pactada (7.813.157,36 euros), limitándose a indicar que el contrato queda resuelto y sin efecto mediante el pago de dicha cantidad. Toma en consideración también que el precio de la compraventa se cifró en 1.741.516.000 pesetas (10.466.721,96 euros), suma a la que se acerca la pactada en la resolución y, desde luego, alejada de la acordada en el contrato como cláusula penal, comprensiva sin necesidad de acreditación alguna de los daños y perjuicios derivados de la resolución anticipada (doscientos millones de pesetas -1.202.024,21 euros-). Desecha las consideraciones presentes en

el dictamen pericial, pues determina una cifra indemnizatoria (11.640.100 euros) por lucro cesante que no guarda relación alguna con la abonada por los arrendadores en ejecución de la transacción. De todo ello, concluye que el montante percibido incluye tanto la retribución de las actuaciones llevadas a cabo por UFC en las fincas, como la readquisición por los arrendadores de los derechos sobre las mismas que en virtud del contrato resuelto cedieron a la mencionada sociedad y la reparación por resolución anticipada señalada como cláusula penal en el contrato firmado en 2001, considerando que sólo esta última cifra constituye una indemnización no sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

En el discurso anterior y en las inferencias que obtienen los jueces de la instancia de los datos de hecho presente en las actuaciones, nada de arbitrario y de irracional cabe atisbar, único escenario en el que esta Sala podría inmiscuirse en la tarea de valorar la prueba, reservada en exclusiva al Tribunal *a quo* [véanse las sentencias de 17 de noviembre de 2008 (casación 5707/07 , FJ 2º), 24 de noviembre de 2008 (casación 3394/05 , FJ 1º), 16 de febrero de 2009 (casación 6092/05 , FJ 4º), 8 de febrero de 2010 (casación 6411/2004 , FJ 4º), 21 de marzo de 2011 (casación 557/07 , FJ2º), 6 de junio de 2011 (casación 139/08 , FJ 1º), 4 de julio de 2011 (casación 2697/07 , FJ3º), 31 de octubre de 2011 (casación 4158/09 , FJ2º), 3 de diciembre de 2012 (casación 185/11 , FJ 3º), 20 de diciembre de 2013 (casación 1537/10 , FJ 2º), 17 de febrero de 2014 (casación 3715/11 , FJ 3º) y 20 de abril de 2015 (casación 4540/12 , FJ 6º), entre otras muchas]

Por un lado, existe el dato indiscutible de que en el contrato de arrendamiento se acordó para el caso de resolución anticipada o de incumplimiento una cláusula penal de 1.202.024,21 euros, que incluiría todos los conceptos indemnizatorios sin necesidad de acreditación alguna, y con renuncia a su moderación judicial, sin que nada haya en el acuerdo transaccional que permita entender que las partes tuvieron la voluntad de dejar sin efecto ese punto del pacto inicial. Además, resulta evidente que UFC recibió unos terrenos urbanizables no programados y que, en virtud de la resolución contractual, los devolvió urbanísticamente desarrollados, hasta el punto de encontrarse aprobados los proyectos de reparcelación en un 80%, con la consiguiente adjudicación de los solares resultantes. Si a lo anterior se añade que la suma transigida se acerca al precio de la compraventa y se encuentra muy alejada del importe de la cláusula penal, nada de irracional o de contrario a la lógica hay en que la sentencia llegue a la conclusión de que dicha suma incluye tanto la indemnización por resolución anticipada como la retribución de los trabajos de transformación urbanística realizados por UFC en los terrenos y la readquisición por los arrendadores de los derechos sobre las fincas que en virtud del contrato resuelto cedieron a la mencionada sociedad. Todo lo contrario, un discurso jurisdiccional ajustado al proceso deductivo exigible a todo pronunciamiento judicial, con exposición clara y precisa de las razones que conducen a la conclusión.

No cabe hablar, por tanto, de infracción del artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento civil , que exige motivar la sentencias, ni de la del 319, que trata de la fuerza probatoria de los documentos públicos, pues la sentencia ha apreciado correctamente y sin desconocer el mandato de dicho precepto el contenido de los que ha tenido a su disposición, en particular, el acuerdo transaccional aprobado judicialmente. Menos aún puede sostenerse que haya sido conculcado el artículo 217, regulador de la carga de la prueba, sobre el cual en el segundo motivo no se contiene, salvo su mención inicial, ninguna línea enderezada a razonar por qué la Sala de instancia lo haya podido vulnerar.

Sobre la prueba pericial, que ha de valorarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica (artículo 348 de la Ley de Enjuiciamiento civil), a lo dicho por la Sala de instancia (la falta de correspondencia entre la cifra suministrada por el perito y la pactada en la transacción), cabría añadir que el dictamen en cuestión se reduce a un cuadro sinóptico en el que se señala el número de viviendas que podrían haber sido construidas, el precio de venta del total de ellas y el lucro cesante sufrido por UFC, diferencia entre el precio de venta de las viviendas y los gastos de promoción. Señala el perito que para llevar a cabo la valoración ha tomado como referencia su propia experiencia en promociones de viviendas, precios de construcción y de venta conocidos por él, «haciendo una estimación objetiva y razonable, considerando que el mercado inmobiliario es cambiante y en estos momentos ha tocado techo». Pero el técnico informante no explica el origen de los datos que facilita ni suministra las razones que conducen a la conclusión valorativa que ofrece, por lo que su dictamen, emitido el 9 de abril de 2003, carece de la fuerza probatoria suficiente para sobreponerse y desdecir las inferencias fácticas que se obtienen de las otras pruebas consideradas por la Sala de instancia.

Procede recordar que un informe pericial no razonado ha de estimarse como una mera opinión, pues, en definitiva, su fuerza probatoria reside no tanto en la condición, categoría o número de sus autores como en su mayor o menor fundamentación o razón de ciencia [véanse las sentencias de 16 de junio de 2008 (casación 429/05 , FJ 2º B), 6 de octubre de 2008 (casación 6168/07 , FJ 3º), 17 de noviembre de 2008 (casación 5709/07 , FJ 13º), 1 de diciembre de 2008 (casación 5033/05 , FJ 4º), 16 de febrero de 2009 (casación 1887/07 ,

FJ 7º), 27 de febrero de 2012 (casación 6371/08, FJ 3º) y 19 de enero de 2015 (casación 1418/13, FJ 9º)]. Tan esenciales son en los informes periciales las conclusiones a las que llegan como los razonamientos que conducen a las mismas [sentencias de 27 de febrero de 2001 (casación 6378/96, FJ 2º), 27 de febrero de 2012 (casación 6371/08, FJ 3º) 19 de enero de 2015 (casación 1418/13, FJ 9º)].

Ninguna razón hay, por consiguiente, para estimar el segundo motivo de casación. Ni siquiera con el limitado alcance que pretende la recurrente, para que se consideren también como suma indemnizatoria, excluible de la base imponible, los 750.764,28 euros que UFC anotó en su contabilidad como inversiones realizadas en los terrenos, pues constituye, efectivamente, un gasto derivado del contrato resuelto, pero de ello no se deriva automáticamente que deba ser "indemnizable" como daño emergente a consecuencia de la resolución contractual y que no tenga el carácter de "retribuible" porque no corresponde a servicios prestados para la transformación urbanística de aquéllos. La solución más ajustada es considerarla una contraprestación, porque las partes pactaron, sin lugar a dudas, para el caso de resolución anticipada una cláusula penal de doscientos millones de pesetas que incluiría «todos los daños y perjuicios», sin necesidad de acreditación alguna, renunciando ambas a su moderación judicial.

CUARTO.- Sentado lo anterior, la misma suerte ha de aguardar al tercer motivo del recurso, en el que UFC se lamenta de la infracción de los artículos 1101, 1106 y 1124 del Código civil debido a que la cantidad recibida en ejecución del acuerdo transaccional tiene el carácter resarcitorio del daño emergente y del lucro cesante, según se desprende del clausulado del contrato de 15 de marzo de 2001.

Con ello, además de introducirse de nuevo en el terreno de la valoración de la prueba, discute la calificación e interpretación de las cláusulas de dicho contrato. Siendo así, se ha de recordar que la interpretación de los contratos y negocios jurídicos celebrados entre las partes es también tarea que corresponde a los tribunales de instancia, sin que este Tribunal deba intervenir salvo que, al desarrollarla, incurran en arbitrariedad ofreciendo un resultado ilógico, contradictorio o contrario a algún precepto legal. Así lo hemos venido sosteniendo, haciendo nuestro un criterio jurisprudencial de la Sala Primera de este Tribunal Supremo [sentencias de 17 de febrero de 2003 (casación 2018/97, FJ 1º), 7 de julio de 2006 (casación 4131/99, FJ 2º), y 26 de junio de 2008 (casación 2227/01, FJ 2º)], seguido por la nuestra entre otras, en las sentencias de 18 de enero de 2005 (casación 7321/01, FJ 5º), 12 de julio de 2006 (casación 5609/01, FJ 2º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 10º), 6 de marzo de 2009 (casación 2824/03, FJ 3º), 8 de octubre de 2009 (casación para la unificación de doctrina 234/04, FJ 4º), 29 de marzo de 2010 (casación 11318/04, FJ 22º), 23 de julio de 2012 (casación 599/10, FJ 2º) y 20 de abril de 2015 (casación 4540/12, FJ 6º)]. En otras palabras, sólo podemos adentrarnos en ese terreno cuando la valoración del contenido de los contratos contravenga manifiestamente la legalidad o resulte errónea, disparatada, arbitraria, contraria al buen sentido o pugne abiertamente con realidades suficientemente probadas sea irracional o incluso adolezca de desproporción, no encajando en un normal raciocinio.

Ninguno de esos calificativos conviene, como ya hemos indicado en el anterior fundamento, a la exégesis realizada por la Audiencia Nacional del repetido contrato, por lo que el último motivo debe ser desestimado y, con él, el recurso en su integridad.

QUINTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley de esta jurisdicción, procede imponer las costas a la compañía recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta de la complejidad y dificultad de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 3777/12, interpuesto por U.F.C., S.A., contra la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2012 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 245/11, imponiendo las costas a la compañía recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.