

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079210

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1243/2020, de 1 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4443/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos de reparación y conservación. Gastos de intermediación. Valoración de las existencias. La cuestión jurídica que nítidamente suscita el presente recurso de casación consiste en establecer si, a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como mayor valor de esas existencias o como gastos corrientes del ejercicio. Conforme a la Norma de Valoración 13ª del PGC, el precio de adquisición de las existencias comprende "...todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta". Sostiene el abogado del Estado, en línea con lo que recogen las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, que si bien la Norma de Valoración 13ª no menciona expresamente los gastos de intermediación, ello no impide que se deban incluir como parte del precio de adquisición de las existencias, puesto que "..deben incluirse los gastos adicionales y posteriores hasta su puesta en condiciones de utilización o venta, por lo que con mayor motivo deben incorporarse los gastos de intermediación que son inherentes a la propia adquisición, cuando además los importes están íntimamente ligados a los elementos adquiridos". La cuestión, pues, a determinar es qué debe entenderse por "gastos adicionales" y si en ese término pueden tener cabida los gastos de intermediación examinados. Comparte la Sala la posición mantenida por la recurrente en la instancia, hoy recurrida, de que ante el silencio de la Norma de Valoración 13ª, los gastos adicionales a los que se refiere esta Norma son aquellos gastos necesarios para que el activo en cuestión se integre en el ciclo productivo, es decir, aquellos gastos sin los cuales el activo no podría generar recursos para la empresa. Es cierto, como aduce el abogado del Estado, que la Norma 2ª de la referida Orden, a la que alude la sentencia impugnada como criterio interpretativo, tiene por objeto regular la valoración del inmovilizado, siendo patente que en el presente recurso lo que se cuestiona es la valoración de las existencias, por lo que resulta necesario acudir a la Norma de Valoración 13ª. Por ello, considera la Sala que a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades y conforme a la norma de valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como gastos corrientes del ejercicio. [Vid., ATS, de 24 de octubre de 2018, recurso n.º 4443/2018 (NFJ071797), que planteó el recurso de casación que se desestima contra la SAN, de 19 de abril de 2018, recurso n.º 54/2016 (NFJ070661) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10.3 y 15.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 17

Orden de 28 de diciembre de 1994 (Normas adaptación PGC empresas inmobiliarias), Norma de Valoración 2ª, 10ª y 13ª.

RD 1514/2007 (PGC), norma 10ª.

PONENTE:*Doña Esperanza Córdoba Castroverde*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.243/2020

Fecha de sentencia: 01/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4443/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4443/2018

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1243/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 4443/2018, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 19 de abril de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 54/2016, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil YORDI, S.L., representada por el procurador don Pedro Pérez Medina.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 19 de abril de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso núm. 54/2016, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de octubre de 2015, que estimó parcialmente el recurso de alzada promovido por la entidad YORDI SL contra la resolución de 28 de noviembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, relativa al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. La entidad YORDI, S.L. fue objeto de actuaciones inspectoras en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, de las que se derivaron sendos acuerdos de liquidación e imposición de sanción.

Entre otros motivos, la regularización se basa en la consideración de los gastos de intermediación como mayor valor de las existencias y no como gasto del ejercicio, con el consiguiente aumento de la base imponible respecto de la declarada en la autoliquidación. Concretamente:

a) Respecto del ejercicio 2004, la Inspección consideró que las facturas emitidas por dos entidades en concepto de "comisión de intermediación compraventa" y que corresponden a las actuaciones de intermediación

que realizaron para el sujeto pasivo en determinadas adquisiciones de inmuebles que forman parte de las existencias de YORDI, S.L. por importe de 750.000 euros en total, no son gasto corriente del ejercicio sino mayor valor de las existencias.

b) Respecto del ejercicio 2005, también se incluye como mayor valor de existencias una factura de 100.000 euros que responde al concepto de comisión de intermediación.

2.2. El concreto ajuste examinado, que incorpora como mayor valor de existencias los gastos por comisiones de intermediación, fue confirmado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en resolución de 28 de noviembre de 2012 y posteriormente por el Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 8 de octubre de 2015.

2.3. Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional -Sección Segunda- dictó sentencia el 19 de abril de 2018, aquí impugnada, en la que estima en este punto el recurso interpuesto por la entidad YORDI, S.L.

La ratio decidendi de la sentencia recurrida, por lo que aquí interesa, se halla en el fundamento jurídico tercero, dedicado a determinar si los gastos de intermediación se pueden considerar o no como mayor valor de las existencias, resolviendo la Sala a quo que tales gastos no se pueden considerar como mayor valor de las existencias, sino que se deben considerar como gastos del ejercicio, tal y como había defendido la actora en su demanda.

Argumenta esa decisión como sigue:

"Ha de partirse para la resolución de esta cuestión que ambas partes están de acuerdo en que la Norma 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, no contempla expresamente los citados gastos.

Por lo tanto, ante ese silencio debe acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos aquellos gastos inherentes a la adquisición que supongan un mayor valor del elemento adquirido.

Y esos gastos, que determinan ese mayor valor del elemento adquirido, se encuentran definidos en la Norma de Valoración Segunda en la citada Orden de 28 de diciembre de 1994, que señala "El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares".

En sentido idéntico se pronuncia la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, *ratione temporis* aplicable.

Y claro, en esa descripción no se incluyen los gastos hoy enjuiciados que a diferencia de aquellos no son necesarios para que el inmovilizado se integre en el proceso productivo de la empresa, vía amortización. [...]".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia de 19 de abril de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como normas infringidas: los artículos 10.3 y 15.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS"], aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en relación con la Norma de Valoración 13ª de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (BOE de 4 de enero de 1995) ["PGCEI"].

2. La Sala de instancia, por auto de 18 de junio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto la Administración General del Estado, parte recurrente, como la mercantil YORDI, S.L., recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 24 de octubre de 2018, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

"[...] Determinar si, a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como mayor valor de esas existencias o como gastos corrientes del ejercicio.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 10.3 y 15.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con la Norma de Valoración 13ª de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias".

2. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, por medio de escrito fechado el 29 de noviembre de 2018, interpuso recurso de casación en el que, partiendo del hecho no cuestionado por las partes ni por la Sala de instancia, de que las cantidades satisfechas por comisiones de intermediación están vinculadas a la adquisición de bienes que tienen la consideración de "existencias", denuncia que la sentencia recurrida vulnera los artículos 10.3 y 15.1 TRLIS, en relación con la Norma de Valoración 13ª PGCEI, en síntesis, por dos razones:

La primera es que se trata de determinar el valor de adquisición de existencias, no de inmovilizados materiales, y, si bien es cierto que la Norma de Valoración 13ª PGCEI no contempla expresamente dentro del precio de adquisición los gastos de intermediación, sí incluye los gastos adicionales y posteriores hasta su puesta en condiciones de utilización o venta, por lo que con mayor motivo se deben incorporar los gastos de intermediación que son inherentes a la adquisición, cuando además los importes están íntimamente ligados a los elementos adquiridos.

La segunda es que, aun en la hipótesis de que se acuda a la Norma de Valoración 2ª PGCEI, como hace la Sala de instancia, la enumeración de lo que se deben considerar como gastos adicionales a incluir en el valor de adquisición que contiene es meramente ejemplificativa y no excluye que se puedan incorporar otros gastos adicionales, como pueden ser las comisiones de intermediación, que no son necesarias en abstracto pero que se convierten en gasto necesario respecto del elemento patrimonial a cuya adquisición aparecen vinculadas.

Considera que lo expuesto permite llegar a la conclusión de que las comisiones de intermediación satisfechas por la entidad para la adquisición de activos plenamente identificados que tienen la consideración de existencias, deben formar parte del precio de adquisición.

En último término, y si bien no resulta aplicable *ratione temporis*, menciona con carácter ilustrativo el criterio de valoración de existencias contenido en el vigente Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cuya Norma 10ª de Registro y Valoración define el valor de adquisición de las "Existencias", en los siguientes términos:

"El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo."

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

La mercantil YORDI , S.L., representada por el procurador don Pedro Pérez Medina, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 20 de marzo de 2019, en el

que alega, al igual que ha hecho durante todo el procedimiento, que ante el silencio de la Norma de Valoración 13ª, los gastos adicionales a los que se refiere esta Norma son aquellos gastos necesarios para que el activo en cuestión se integre en el ciclo productivo, es decir aquellos gastos sin los cuales el activo no podría generar recursos para la empresa. Se trata de gastos sin los cuales el activo no sería susceptible de incorporarse al ciclo productivo de la empresa. Sostiene que esta debe ser la interpretación correcta puesto que la propia Norma de Valoración 13ª del PGCEI, en su apartado 5 "Normas particulares de existencias", indica lo siguiente:

"En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares y terrenos, sin edificar. La distinción entre ambos se hará en cada caso según la legislación vigente.

Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

b) Construcciones. Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.

Una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido.

(...)"

Alega que ninguno de los gastos referidos en el apartado 5 se producen en el momento de la adquisición de las existencias, son gastos devengados y producidos con posterioridad a su adquisición. De esta forma, considera que solo los gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento del activo, devengados con posterioridad al momento de la adquisición y que sean necesarios para dicha puesta de funcionamiento, son los que deben integrarse como mayor valor de adquisición, debiendo ser esa la interpretación correcta, teniendo en cuenta la naturaleza de los gastos descritos en el apartado 5 de la Norma de Valoración 13ª del PGCEI.

En último término, afirma que la base normativa del Plan General de Contabilidad del año 1990, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre y el vigente Plan General de Contabilidad es totalmente diferente. Y esta diferencia radical estriba en que el actual Plan General Contable supone la adopción a la normativa interna de las Normas Internacionales de Contabilidad y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF). Los fundamentos y principios contables que rigen ambos Planes Generales de Contabilidad son totalmente diferentes, sin que pueda establecerse una similitud.

Termina solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 3 de abril de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 15 de junio de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 22 de septiembre de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por el abogado del Estado, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en establecer si, a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como mayor valor de esas existencias o como gastos corrientes del ejercicio.

Y es que, efectivamente, el auto de admisión de la sección primera de esta Sala puso de manifiesto la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo dado que esta precisa cuestión no ha sido abordada por esta Sala de lo Contencioso-administrativo y en el sector inmobiliario es habitual, como destaca el abogado del Estado, que en las operaciones intervengan agencias de intermediación u otras personas que facilitan las transacciones, percibiendo por ello una comisión, por lo que la interpretación que la Sala de instancia postula en la sentencia recurrida y la respuesta que con sustento en ella le da, puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], añadiendo, además, que la respuesta que se dé "no pierde interés con la vigente regulación del impuesto sobre sociedades".

Es cierto -prosigue- que al tiempo de preparar este recurso de casación está vigente la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), que ha derogado el TRLIS, pero esta circunstancia entiende que no hace perder interés casacional al recurso preparado porque los artículos 10.3 y 17 de la vigente Ley 27/2014 contienen, a efectos de la determinación de la base imponible y de la valoración de los elementos patrimoniales, una remisión a las normas del Código de Comercio y, en definitiva, a las normas contables, que guarda sustancial identidad con los derogados artículos 10.3 y 15.1 TRLIS.

Segundo. *Preceptos objeto de interpretación.*

El artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable *ratione temporis*, dispone que:

"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."

En relación a las reglas de valoración de los activos sociales, el artículo 15.1 TRLIS establece, con carácter general, que "[l]os elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción."

Tratándose en el presente caso de una empresa inmobiliaria, la Norma de valoración 13^a de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, dispone lo siguiente:

"13.^a Existencias.

1. Valoración. - Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

En todo caso, cuando se trate de existencias de inmuebles figurará separadamente en la memoria, el valor de las construcciones y de los terrenos o solares.

2. Precio de adquisición. - El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición de los inmuebles, en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2.^a

(...)

5. Normas particulares de existencias. - En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) Solares y terrenos, sin edificar. - La distinción entre ambos se hará en cada caso según la legislación vigente.

Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

b) Construcciones. - Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.

Una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido. (...).

En el presente recurso no resulta cuestionado, en primer término, que las cantidades satisfechas por comisiones de intermediación están vinculadas a la adquisición de bienes que tienen la consideración de "existencias", lo que determina la aplicación de la Norma de valoración 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, parcialmente transcrita; y en segundo lugar, que los gastos de intermediación no están expresamente contemplados en la referida norma, que, como se ha expuesto, comprende en el precio de adquisición de las existencias "el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta".

Tercero. Criterio de la Sala.

Conforme a la Norma de Valoración 13ª del PGCEI, el precio de adquisición de las existencias comprende "...todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta".

Sostiene el abogado del Estado, en línea con lo que recogen las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, que si bien la Norma de Valoración 13ª no menciona expresamente los gastos de intermediación, ello no impide que se deban incluir como parte del precio de adquisición de las existencias, puesto que "...deben incluirse los gastos adicionales y posteriores hasta su puesta en condiciones de utilización o venta, por lo que con mayor motivo deben incorporarse los gastos de intermediación que son inherentes a la propia adquisición, cuando además los importes están íntimamente ligados a los elementos adquiridos".

La cuestión, pues, a determinar es qué debe entenderse por "gastos adicionales" y si en ese término pueden tener cabida los gastos de intermediación examinados.

Comparte la Sala la posición mantenida por la recurrente en la instancia, hoy recurrida, de que ante el silencio de la Norma de Valoración 13ª, los gastos adicionales a los que se refiere esta Norma son aquellos gastos necesarios para que el activo en cuestión se integre en el ciclo productivo, es decir, aquellos gastos sin los cuales el activo no podría generar recursos para la empresa, y ello con base en las siguientes consideraciones.

1. Atendiendo a la naturaleza de los gastos recogidos en la Norma de Valoración 13ª del PGCEI.

En efecto, la referida Norma en su apartado 5, relativo a Normas particulares de existencias, y en relación a solares y terrenos sin edificar incluye en el precio de adquisición "los gastos de acondicionamiento como cierres, movimientos de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición", añadiendo respecto a las construcciones que "formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido".

De los términos transcritos se desprende que los gastos recogidos en la Norma hacen referencia a aquellos que son necesarios para que las existencias, bien sean solares o terrenos, bien construcciones, estén en condiciones de integrarse en el ciclo productivo de la empresa y puedan generar recursos para la misma, es decir estén en condiciones de funcionamiento.

Son, además, gastos que no se producen en el momento de la adquisición de las existencias, sino con posterioridad a la adquisición, con la única salvedad de los "gastos de inspección y levantamiento de planos

cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición" que de forma explícita permite incluirlos en el precio de adquisición, lo que no acontece con los gastos de intermediación que, como se ha expuesto, no están recogidos expresamente.

En consecuencia, cabe entender que solo los gastos adicionales que se produzcan hasta la puesta en funcionamiento del activo, devengados con posterioridad al momento de la adquisición y que sean necesarios para dicha puesta de funcionamiento, son los que deben integrarse como mayor valor de adquisición.

2. Acudiendo a una interpretación sistemática e integradora de la Orden de 28 de diciembre de 1994, como la realizada por la Sala de instancia.

Es cierto, como aduce el abogado del Estado, que la Norma 2ª de la referida Orden, a la que alude la sentencia impugnada como criterio interpretativo, tiene por objeto regular la valoración del inmovilizado, siendo patente que en el presente recurso lo que se cuestiona es la valoración de las existencias, por lo que resulta necesario acudir a la Norma de Valoración 13ª.

Ahora bien, nada impide acudir a la Norma 2ª para hacer una interpretación integradora de las normas de valoración relativas a inmovilizado y a existencias, pues tal y como recoge la exposición de motivos de la Orden en su apartado 10: "Las normas de valoración relativas a inmovilizado y a existencias han sufrido las modificaciones necesarias para establecer los criterios de valoración relativos a los inmuebles; ambas normas contienen un tratamiento paralelo ya que para la empresa inmobiliaria los bienes incluidos en inmovilizado o en existencias deben tener un tratamiento similar. (...)".

Así, pues, la Norma de Valoración 2ª, relativa al inmovilizado material, establece en su apartado 2 que:

"El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares".

Como fácilmente se advierte, la referida Norma de valoración tampoco incluye en el precio de adquisición los gastos de intermediación, desprendiéndose de su tenor que los gastos que se deben incorporar como mayor valor del precio de adquisición del inmovilizado material son aquellos que resultan necesarios para que el inmovilizado pueda generar recursos.

Frente a ello, cabe colegir que los gastos de intermediación no tienen estas características, puesto que no son gastos "necesarios" para que los activos, bien sean existencias o inmovilizado, estén en condiciones de funcionamiento.

3. En último término, aduce el abogado del Estado a efectos ilustrativos, el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cuya Norma 10ª, relativa a las existencias, establece lo siguiente:

"1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo".

Al respecto hay que manifestar que la referida norma no resulta aplicable *ratione temporis*, tal y como reconoce el abogado del Estado. Además, señala su exposición de motivos que "el Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia, formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y de la decisión en el marco antes descrito de armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos", habiendo supuesto una diferencia relevante en la normativa

aplicable, de forma que los fundamentos y principios contables que rigen ambos Planes Generales de Contabilidad son diferentes.

Cuarto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si, a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como mayor valor de esas existencias o como gastos corrientes del ejercicio".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que a efectos de calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades y conforme a la Norma de valoración 13^a de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, los gastos de intermediación vinculados a la adquisición de determinados inmuebles, considerados como existencias de las empresas inmobiliarias, se deben considerar como gastos corrientes del ejercicio.

Quinto.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz del anterior criterio interpretativo, procede desestimar el recurso de casación deducido por el abogado del Estado, pues, frente a lo que se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera correcta el ordenamiento jurídico.

Sexto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.

No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 19 de abril de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso núm. 54/2016, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

Tercero.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.