



Roj: **ATS 11184/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:11184A**

Id Cendoj: **28079130012018201844**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **24/10/2018**

Nº de Recurso: **4443/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 24/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4443/2018**

Materia: SOCIEDADES

Submateria: Base imponible

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: FAM

Nota:

R. CASACION núm.: **4443/2018**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D^a. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez



D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 24 de octubre de 2018.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, mediante escrito fechado el 12 de junio de 2018 preparó recurso de casación 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 de los ejercicios 2004 y 2005.

2. Justificada 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 13^a 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"].

2.1. Destaca que la controversia que suscita el presente recurso de casación parte de un hecho no cuestionado por las partes, ni tampoco por la Sala *a quo*: las cantidades satisfechas por comisiones de intermediación están vinculadas a la adquisición de bienes que tienen la consideración de "Existencias". Considera que esta circunstancia es determinante para la aplicación de la Norma de Valoración 13^a PGCEI que, si bien es cierto que 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 propia adquisición, cuando además los importes están íntimamente ligados a los elementos adquiridos.

2.2. Sostiene que no son asumibles los argumentos esgrimidos por el del obligado tributario para entenderlos excluidos, en sustancia que no son gastos necesarios para que los activos se integren en el ciclo productivo de la empresa y que tienen un carácter ocasional y voluntario: (i) porque cabe cuestionar que las cantidades satisfechas no tengan carácter necesario, pues afirmar lo contrario sería tanto como reconocer que la labor de intermediación es inútil, cuando facilita la adquisición; (ii) porque aunque se admitiera que no son pagos necesarios, no habría obstáculo para seguir entendiendo que deben formar parte del precio de adquisición si se producen, y (iii) porque el tenor literal de la Norma de Valoración 13^a PGCEI no avala el criterio del obligado tributario, pues alude a los "gastos adicionales" no a los "gastos necesarios o imprescindibles".

2.3. Defiende que también se debe descartar el criterio interpretativo en el que descansa la argumentación de la Sala *a quo*, esto es, acudir ante la falta de mención expresa de los gastos de intermediación en la Norma de Valoración 13^a PGCEI a lo previsto en "la Norma 2^a de la Orden de 28 de diciembre de 1994 (y a la Norma 2^a del Plan General de Contabilidad)", porque la Norma de Valoración 2^a PGCEI tiene por objeto regular la valoración del inmovilizado, no la valoración de las existencias, que es de lo aquí se trata, por lo que se ha de estar a la Norma de Valoración 13^a PGCEI.

2.4. Ítem más, aunque se acuda a la Norma de Valoración 2^a. Inmovilizado material PGCEI, 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 al valor de adquisición 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 vinculados.

2.5. Por cuanto antecede se ha de concluir, dice, que las comisiones de intermediación satisfechas por la entidad para adquirir activos plenamente identificados que tienen la consideración de existencias deben formar parte del precio de adquisición.

3. Razona que la infracción denunciada ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia recurrida, porque si la Sala *a quo* hubiera confirmado la interpretación de la Norma de Valoración 13^a PGCEI, en relación con los artículos 10.3 y 15.1 TRLIS propugnada por los órganos económico-administrativos y por el abogado del Estado, habría desestimado el recurso de la actora en lo que atañe a la discutida consideración de las comisiones de intermediación como mayor coste de adquisición de las existencias.

4. Afirma que todas las normas denunciadas como infringidas forman parte del Derecho estatal.



5. Considera que el recurso de casación preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren la presunción del artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], y la circunstancia de la letra c) del artículo 88.2 LJCA.

4.1. La sentencia impugnada sienta una doctrina sobre las normas en que se fundamenta el fallo que afecta a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], puesto que puede afectar a todos los casos en que sea necesario valorar, a efectos del impuesto sobre sociedades, los activos que tienen la consideración de existencias cuando se haya satisfecho una comisión de intermediación para su adquisición, y en el sector inmobiliario es habitual que en las operaciones intervengan agencias de intermediación u otras personas que facilitan las transacciones, percibiendo por ello una comisión.

4.2. En la sentencia recurrida se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], pues ninguno de los pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de las reglas contenidas en el PGCEI aborda la cuestión que, en relación con la Norma de Valoración 13ª se plantea en el presente caso, esto es, si una comisión de intermediación satisfecha por la adquisición de un concreto bien inmueble que se califica como existencia forma parte o no del precio de adquisición a los efectos de aplicar los artículos 10.3 y 15.1 TRLIS.

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.

5. Reputa conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión por presentar la nota de generalidad exigible a los efectos de formar doctrina y también con el objeto de garantizar la seguridad jurídica mediante una interpretación de los artículos 10.3 y 15.1 TRLIS, en relación con la Norma de Valoración 13ª PGCEI, para determinar el valor de adquisición de inmuebles que tienen la condición de existencias cuando se satisface una comisión de intermediación.

SEGUNDO.- 1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de junio de 2018, ordenando el emplazamiento a las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

2. La Administración General del Estado, parte recurrente, compareció el 6 de julio de 2018, y YORDI, S.L., parte recurrida, ha comparecido el 3 de septiembre de 2018, dentro ambas partes procesales del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, oportunamente alegadas en la demanda, tomadas en consideración en la sentencia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica por qué las infracciones que se le imputan han sido relevantes y determinantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente, con singular referencia al caso, que el recurso preparado presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan la presunción del artículo 88.3.a) LJCA y la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA. También razona de forma suficiente la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2 f) LJCA].

SEGUNDO.- 1. La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida por lo que aquí importa 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. Tras un largo proemio, la Sala *a quo* decide que tales gastos de intermediación no se pueden considerar como mayor valor de las existencias, 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 acudirse 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. [...]".

2. El abogado del Estado denuncia que la sentencia recurrida vulnera en este punto 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.

3. La cuestión jurídica que nítidamente suscita el presente recurso de casación 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.

4. Esta precisa cuestión no ha sido abordada por esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y no carece manifiestamente del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que por tal causa legalmente se le presume [artículo 88.3.a) LJCA], puesto que 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 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]. Se aprecia así la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, habida cuenta además de que la respuesta que se le dé no pierde interés con la vigente regulación del impuesto sobre sociedades.

TERCERO.- 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será la cuestión enunciada en el punto 3 del anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 10.3 y 15.1 TRLIS, en relación con la Norma de Valoración 13ª PGCEI.

CUARTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,



La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/**4443/2018**, interpuesto por 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 en el recurso 54/2016.

2º) Precisar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto para su tramitación y decisión.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano