

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 15 de enero de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1253/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. *Gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial. Principio de correlación con los ingresos.* Una entidad mercantil es titular de un amarre en un puerto que afirma haber adquirido en una ejecución hipotecaria. El amarre está cedido a otra entidad y percibió en 2018 unos ingresos totales de 21.738,78 euros, más el IVA correspondiente, reflejados en cuatro facturas relativas a los cuatro trimestres de 2018. A su vez, la misma sociedad cesionaria le repercutió 12 facturas (respectivas a los meses de 2018) por los gastos de amarre, con un importe total de 10.264,56 euros, más el IVA correspondiente, gastos que fueron incluido por la recurrente en su autoliquidación del IS, ejercicio de 2018, pero fue eliminado por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria mediante procedimiento de comprobación limitada. La sentencia recurrida tampoco admitió su deducción ya que estimó que no se ha acreditado que concurre relación alguna entre su actividad y los gastos de amarre. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, cuando se declaran en el IS los ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial porque se cumple el principio de correlación con los ingresos.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO**

Fecha del auto: 15/01/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1253/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1253/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****AUTO**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 15 de enero de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

Síguenos en...



La representación procesal de RAFAEL CASTAÑER, S.L., interpuso recurso frente a la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa formulada por el actor, en fecha 6 de julio de 2022, ante el Tribunal Económico Administrativo Regional [«TEAR»] de la Comunidad Valenciana, contra la liquidación provisional derivada del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2018.

El recurso, seguido con el n.º 36/2023, fue desestimado en sentencia de 7 de noviembre de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia rechaza la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los gastos originados por un amarre portuario, por no guardar relación con la actividad económica de la entidad contribuyente.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. El artículo 10.1 y 3 y el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

1.2. Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución española.

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que el impuesto no se aplica solo sobre los ingresos y gastos típicos de la actividad principal: «La deducibilidad de un gasto no depende de la relación directa con el objeto social o actividad propia del contribuyente. (...) Adicionalmente existen, como es el caso, ingresos atípicos: los procedentes de la cesión de un amarre, que requieren gastos necesarios, pero que su deducibilidad no provendrá de ello sino de la correlación entre unos y otros, además de la justificación documental, contabilización e imputación con arreglo al criterio del devengo. Extremos estos que no se cuestionan por la AEAT ni por la sentencia recaída en el recurso contencioso».

3. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a) y b) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

4.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA].

Cita al efecto las siguientes sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo:

- STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 458/2021, de 30 de marzo, (rec. 3454/2019) ECLI:ES:TS:2021:1233.

- STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 1088/2022, de 21 de julio, (rec. 5309/2020) ECLI:ES:TS:2022:3209.

- STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 1091/2022, de 26 de julio, (rec. 4762/2020) ECLI:ES:TS:2022:3200.

- STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 1093/2022, de 26 de julio, (rec. 5693/2020) ECLI:ES:TS:2022:3199.

- STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 781/2020, de 17 de junio, (rec. 3687/2017) ECLI:ES:TS:2020:1922.

4.2. Alega que la doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], pues no respeta el principio de buena administración y, «de bendecirse las conclusiones que sienta la sentencia, se podría producir un encapsulamiento, si se nos permite la expresión, de los contribuyentes del territorio que cubre el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sometiéndolos a un régimen del gasto deducible en el Impuesto de Sociedades distinto al del resto del territorio nacional».

5. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca si, cuando se declaran en el Impuesto de Sociedades los ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial porque se cumple el principio de correlación con los ingresos.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de enero de 2024, habiendo comparecido el procurador D. Antonio de Palma Villalón, en representación y defensa de RAFAEL CASTAÑER, S.L., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1.El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y RAFAEL CASTAÑER, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al 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 y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3.El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA] y (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA].

SEGUNDO.- *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- La entidad RAFAEL CASTAÑER, S.L., es titular de un amarre en el puerto de La Savina (Formentera), que afirma haber adquirido en una ejecución hipotecaria. Lo tiene cedido a MARINA DE FORMENTERA, S.A., cesión por la que percibió en 2018 unos ingresos totales de 21.738,78 euros, más el IVA correspondiente, reflejados en cuatro facturas relativas a los cuatro trimestres de 2018. A su vez, la misma sociedad MARINA DE FORMENTERA le repercutió 12 facturas (respectivas a los meses de 2018) por los gastos de amarre, con un importe total de 10.264,56 euros, más el IVA correspondiente. La sociedad RAFAEL CASTAÑER presentó autoliquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2018, en la que incluyó los mencionados ingresos y gastos.

2º.- Inicio de actuaciones de comprobación.

El 16 de marzo de 2022, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Valencia) inició procedimiento de comprobación limitada «con objeto de analizar y comprobar el importe deducido en concepto de 'otros gastos de explotación', casilla 279 de su declaración del Impuesto de Sociedades, ejercicio de 2018».

3º.- Acuerdo de Liquidación.

El 6 de junio de 2022, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Valencia, tras la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, resolvió eliminar el mencionado gasto deducido y dictó acuerdo de liquidación provisional del Impuesto de Sociedades, por un importe de 2.841,91 euros (2.566,14 de cuota, más 275,77 de intereses de demora).

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, el 6 de julio de 2022, RAFAEL CASTAÑER, S.L., interpuso la reclamación económico-administrativa n.º 03/7035/2022, ante el TEAR de la Comunidad Valenciana.

5º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Entendiendo desestimada la reclamación por silencio administrativo (art. 240.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), el 10 de enero de 2023 la sociedad RAFAEL CASTAÑER interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación, que se tramitó con el

Síguenos en...

número 36/2023, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

«De lo expuesto se constata como requisito esencial para que un gasto pueda deducirse en el Impuesto sobre Sociedades, que los mismos estén correlacionados con los ingresos, y tal y como indica la liquidación impugnada, no se admite la deducibilidad de gastos incluidos en la relación aportada en el presente supuesto, en concepto de gastos de amarre, según las facturas emitidas por MARINA DE FORMENTERA S.A., por importe total de 10.264,56 euros, 12 facturas con base imponible de 855,38 euros cada una, al no quedar acreditada la afectación de tales gastos a la actividad de la actora, consistente en fabricación de artículos para limpieza del hogar.

Y en el presente supuesto, el actor se limita a señalar que la cuestión se repite, pero respecto los gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, con las mismas facturas cuyo IVA soportado fue admitido como deducible por el TEAR, pero sigue sin acreditar que concorra relación alguna entre su actividad y los gastos de amarre, sin que el pronunciamiento del TEAR estimatorio en relación con el IVA 2018 nos vincule ni nos permita optar por soluciones que no respondan a las exigencias del ordenamiento jurídico, tal y como señala la sentencia transcrita». La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la resolución impugnada aplica un criterio interpretativo divergente del empleado por otros órganos judiciales en la exégesis del mismo precepto [artículo 88.2.a) LJCA].

Ciertamente existen sentencias de esta Sala sobre la deducibilidad de gastos en el Impuesto de Sociedades y el principio de correlación con los ingresos. Mas, en este caso, el problema se suscita en relación con ingresos atípicos que aconsejan un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo, cumpliendo su función uniformadora, para reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, cuando se declaran en el Impuesto de Sociedades los ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial porque se cumple el principio de correlación con los ingresos.

2.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

2.1.El artículo 10.1 y 3 LIS, que dispone:

«1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

(...)

3. 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».

2.2.El artículo 15 LIS, que establece:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de

sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas del juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. [...]».

2.3. También será preciso interpretar el artículo 31.1 de la Constitución española, que señala:

«1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

2.4. También será preciso interpretar el artículo 103 de la Constitución española.

«1. La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

SEXO.- *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la 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 n.º 1253/2024, preparado por el procurador D. Antonio de Palma Villalón, contra la sentencia dictada el 7 de noviembre de 2023 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, cuando se declaran en el Impuesto de Sociedades los ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial porque se cumple el principio de correlación con los ingresos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 10.1 y 3 y el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3.2. Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución española.

Sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

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) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Síguenos en...

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

