

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061817

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO*Sentencia 426/2015, de 14 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 685/2014***SUMARIO:**

Haciendas forales. País Vasco. IS. Gastos deducibles. Requisitos de deducibilidad. Correlación de ingresos y gastos. Deducibilidad de los gastos relativos a inmuebles integrados en el activo de la sociedad, no arrendados durante el ejercicio. El que no se produzca, efectivamente, el ingreso o rendimiento propio de la actividad del sujeto pasivo no excluye la contabilización del gasto y su deducción, ya que la correlación entre gastos e ingresos no atiende a la generación de los segundos sino a la producción del gasto necesario, adecuado para la obtención del ingreso. Así, puede ocurrir que no obstante el gasto, en algunos casos fijo en otros variable, no se produzca el ingreso o que este sea inferior al producto del primero.

En consecuencia, para determinar si el gasto es no deducible hay que atender a su contabilización, efectividad y relación directa con los ingresos cuya generación requiere -condición necesaria, no suficiente- del desembolso o provisión en que el gasto consiste. Y en el caso de la explotación de bienes inmuebles, actividad que constituye el objeto social de la recurrente, no hay ninguna razón normativa para entender que el gasto contable y contabilizado no sea fiscalmente deducible no obstante haber sido generado por bienes, bien por razón de su titularidad bien por razón de su conservación o mantenimiento, afectos a la actividad de la empresa. Esa afectación o destino no consiente que, en función de la efectiva o no efectiva utilización del bien, se suspenda el ciclo o período de amortización del inmovilizado o el devengo e ingreso de los tributos generados por su titularidad o por otra causa; esto es, gastos necesarios para mantener el bien en condiciones de funcionamiento o servicio que lo hagan apto para producir ingresos. Dicho con otras palabras, el flujo de gastos no deja de ser constante, regular, continuo por el hecho de que el flujo de ingresos, dependiente de aquellos, no tenga los mismos caracteres.

PRECEPTOS:

Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), art. 100.

Norma Foral 3/1996 de Bizkaia (IS), art. 11.

PONENTE:*Don Juan Alberto Fernández Fernández.*

Magistrados:

Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ

Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

Don MARGARITA DIAZ PEREZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAIS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO N.º 685/2014

ORDINARIO

SENTENCIA NUMERO 426/2015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a catorce de octubre de dos mil quince.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 685/2014 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna el acuerdo de 10-07-2014 del Tribunal Económico-Administrativo Foral que desestimó la reclamación n.º 532/2014 interpuesta por Juisanpi S.L. contra el acuerdo de 24-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso dirigido contra la liquidación provisional 05-30380061-10 del Impuesto de sociedades del ejercicio 2005, practicada el 10-01-2014, y contra el acuerdo de 19-09-2014 del mismo órgano que desestimó la reclamación 533/2014 presentada por la misma sociedad contra el acuerdo de 25-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada el 10-01-2014.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : JUISANPI S.L., representada por la Procuradora Doña CIAR OTALORA ARIÑO y dirigida por el Letrado Don IGNACIO PÉREZ DAPENA.

- DEMANDADA : La DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora Doña MONIKA DURANGO GARCÍA y dirigida por el Letrado Don SANTIAGO ARANZADI MARTÍNEZ DE INSAUSTI.

Ha sido Magistrado Ponente el lltmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

I - ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 13 de noviembre de 2014 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Doña ICIAR OTALORA ARIÑO actuando en nombre y representación de JUISANPI S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo de 10-07-2014 del Tribunal Económico-Administrativo Foral que desestimó la reclamación n.º 532/2014 interpuesta por Juisanpi S.L. contra el acuerdo de 24-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso dirigido contra la liquidación provisional 05-30380061-10 del Impuesto de sociedades del ejercicio 2005, practicada el 10-01-2014, y contra el acuerdo de 19-09-2014 del mismo órgano que desestimó la reclamación 533/2014 presentada por la misma sociedad contra el acuerdo de 25-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada el 10-01-2014; quedando registrado dicho recurso con el número 685/2014.

Segundo.

En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados y que damos por reproducidos.

Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la actora.

Cuarto.

Por Decreto de 19 de mayo de 2015 se fijó como cuantía del presente recurso la de 12.664,71 euros.

Quinto.

En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

Sexto.

Por resolución de fecha 5 de octubre de 2015 se señaló el pasado día 8 de octubre de 2015 para la votación y fallo del presente recurso.

Séptimo.

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II- FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Los recursos contencioso-administrativos acumulados en este procedimiento se han presentado contra el acuerdo de 10-07-2014 del Tribunal Económico-Administrativo Foral que desestimó la reclamación n.º 532/2014 interpuesta por Juisanpi S.L. contra el acuerdo de 24-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso dirigido contra la liquidación provisional 05-30380061-10 del Impuesto de sociedades del ejercicio 2005, practicada el 10-01-2014, y contra el acuerdo de 19-09-2014 del mismo órgano que desestimó la reclamación 533/2014 presentada por la misma sociedad contra el acuerdo de 25-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada el 10-01-2014.

El primero de los acuerdos recurridos del TEAF de Bizkaia considera, a la vista de las alegaciones expuestas en el recurso de reposición ya que el reclamante no hizo alegaciones ni propuso prueba en el trámite de formalización de la reclamación económico-administrativa, que dicha parte no ha justificado el cumplimiento de los requisitos necesarios para tener derecho a las deducciones de gastos no admitidas por la Hacienda Foral.

El Servicio de Tributos Directos no admitió la deducción de los gastos de amortización y en otros conceptos (IBI, administración y calefacción) imputados por el sujeto pasivo a los inmuebles no arrendados durante el ejercicio (2005).

Segundo.

El recurso contencioso-administrativo se funda en que concierne a la liquidación provisional del IS en los motivos siguientes:

1) La liquidación recurrida no expone los criterios aplicados para regularizar la autoliquidación del IS-2005 y la razón de las sumas regularizadas.

2) Los gastos vinculados a los inmuebles integrados en el activo de la sociedad, no arrendados en 2005, son fiscalmente deducibles.

La demandada, Diputación Foral de Bizkaia se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso porque la recurrente ni hizo alegaciones ni propuso prueba en el trámite de reclamación económico-administrativa, de suerte que el TEAF no pudo resolver la cuestión en otros términos que en los de no dar por acreditados los gastos cuya deducción pretende el recurrente.

Tercero.

La objeción formal de la demandada es de todo punto inadmisibles, porque el objeto de este procedimiento no es examinar la congruencia o conformidad de la resolución recurrida del TEAF de Bizkaia con el ordenamiento tributario a la vista de los motivos que el recurrente pudo oponer y no opuso en el trámite de reclamación previa, sino la validez de dicho acto, y por lo tanto de la liquidación y resolución sancionadora confirmados por el mismo a la vista de los motivos en que la recurrente ha podido fundar y ha fundado el recurso contencioso, de conformidad con el artículo 56-1 de la Ley Jurisdiccional, so pena de vulnerar el derecho del recurrente a la tutela judicial, ejercido de conformidad con el antedicho precepto, y más allá de concepciones bien superadas por el legislador y la doctrina de los Tribunales, empezando por la del Tribunal Constitucional citada por la recurrente, sobre el alcance no puramente revisor de esta Jurisdicción.

Además, el fundamento del recurso contencioso no es extraño a la alegaciones del recurrente en los trámites de alegaciones a la propuesta de liquidación y de reposición, con lo cual lejos de ser novedoso no suscita otra cuestión que la suscitada en la vía previa a este proceso, y que por su carácter puramente jurídico o de aplicación de la normativa del Impuesto sobre sociedades no requiere de ninguna prueba o justificación como da a entender la resolución del TEAF al citar los artículos 217 de la LEC y 103-2 de la Norma Foral 2/2005.

En efecto, la disconformidad del recurrente con la resolución recurrida además del defecto de motivación, se sustenta en el carácter deducible de gastos debidamente contabilizados, cuya procedencia, realidad y cuantía no está en discusión.

Cuarto.

La autoliquidación del IS-2005 presentada por la recurrente fijó en 36.172, 87 euros los gastos contabilizados no deducibles (casilla 511 del modelo 200). La resolución del recurso de reposición elevó dicho concepto a 57.814, 74 euros y, en consecuencia, incrementó la base imponible en 21.641, 87 euros.

La propuesta de liquidación y la resolución del recurso de reposición (folios 41-42 y 50-52 del expediente) dan razón de la discrepancia conceptual del Servicio de Gestión con la deducción de gastos practicada por el recurrente y, por lo tanto, del incremento del importe correspondiente a los no deducibles pero sin el detalle de los conceptos y bienes concretos a que se refiere tal discrepancia en la determinación de la base imponible.

Así, hay que apreciar la falta de exposición de los elementos determinantes de la liquidación, señalada por la recurrente, o lo que es lo mismo, la cuenta desglosada de los conceptos/bienes a que corresponden los gastos deducidos por la declarante y no admitidos por el Servicio de Gestión, atendidos los datos, o sea los estados contables del ejercicio aportados por el contribuyente.

Por lo tanto, no es que la liquidación recurrida adolezca de la exposición de los motivos de disconformidad de la Hacienda Foral con la aplicación de la normativa tributaria que ha hecho el contribuyente en punto a los gastos deducibles, vinculados a los inmuebles no arrendados en el ejercicio, sino que no contiene una exposición detallada de los gastos no admitidos, esto es, con referencia a cada inmueble y concepto (v. g. el cuadro presentado en el folio 9 de la demanda; folio 230 del procedimiento).

Ahora bien, tal defecto u omisión formal (artículo 100-2 b de la Norma Foral 2/2005) no ha impedido a la recurrente contrastar el resultado, no desglosado, de la regularización con los datos consignados en su declaración, cuya veracidad y exactitud no ha puesto en duda la Administración demandada.

Antes bien, y como vamos a exponer, hay que compartir los argumentos desarrollados por la recurrente que fundados en la contabilización de los gastos cuya deducción no ha admitido la Hacienda Foral y en su causa u objeto justifican su deducción para determinar la base imponible del IS, de conformidad con la normativa de ese Impuesto.

Quinto.

El que no se produzca, efectivamente, el ingreso o rendimiento propio de la actividad del sujeto pasivo no excluye la contabilización del gasto y su deducción, ya que la correlación entre gastos e ingresos no atiende a la generación de los segundos sino a la producción del gasto necesario, adecuado para la obtención del ingreso. Así, puede ocurrir que no obstante el gasto, en algunos casos fijo en otros variable, no se produzca el ingreso o que este sea inferior al producto del primero.

En consecuencia, para determinar si el gasto es no deducible hay que atender a su contabilización, efectividad y relación directa con los ingresos cuya generación requiere -condición necesaria, no suficiente- del desembolso o provisión en que el gasto consiste.

En el caso de la explotación de bienes inmuebles, actividad que constituye el objeto social de la recurrente, no hay ninguna razón normativa para entender que el gasto contable y contabilizado no sea fiscalmente deducible no obstante haber sido generado por bienes, bien por razón de su titularidad bien por razón de su conservación o mantenimiento, afectos a la actividad de la empresa.

Esa afectación o destino no consiente que, en función de la efectiva o no efectiva utilización del bien, se suspenda el ciclo o período de amortización del inmovilizado o el devengo e ingreso de los tributos generados por su titularidad o por otra causa; esto es, gastos necesarios para mantener el bien en condiciones de funcionamiento o servicio que lo hagan apto para producir ingresos.

El flujo de gastos no deja de ser constante, regular, continuo por el hecho de que el flujo de ingresos, dependiente de aquellos, no tenga los mismos caracteres.

En lo que concierne a los gastos de amortización, el artículo 11.1 de la Norma Foral del IS, bien traído al caso por la recurrente, considera depreciación efectiva la que resulte de aplicar los coeficientes y métodos de amortización que se aprueben reglamentariamente.

No discutido que los gastos de amortización deducidos por la recurrente, además de haber sido debidamente contabilizados, corresponden a los coeficientes y métodos aprobados reglamentariamente, no se

puede discutir tampoco el derecho a deducir ese gasto, vinculado a los inmuebles destinados al arrendamiento y, por lo tanto, necesario para la efectividad de ese uso o destino.

Pudiera llegarse, si acaso, a distintas conclusiones en el ámbito de tributación de las personas físicas (IRPF) pero no en el caso de las sociedades, aparte el régimen especial de las patrimoniales, dado que la base imponible del IS "se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, 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".

Tratándose, en fin, de gastos contables, debidamente contabilizados e imputados al ejercicio 2005, y no habiendo ningún precepto que imponga su corrección mediante el correspondiente ajuste positivo, hay que reconocer el derecho de la recurrente a su deducción y, consiguientemente, hay que anular tanto la liquidación como la resolución sancionadora recurridas, sin necesidad de examinar respecto a ese segundo acto los motivos en que, por añadidura del examinado respecto a la liquidación, se funda su impugnación; a saber, la falta de motivación de la culpabilidad del sancionado y la exoneración de su responsabilidad por fundarse la autoliquidación revisada en una interpretación razonable de la norma tributaria.

Sexto.

La demandada, lejos de contestar a los serios, y a lo que se ha visto, acertados fundamentos de la demanda, no ha fundado su oposición a la estimación del recurso sino en motivos formales, insostenibles en esta sede jurisdiccional, lo que amén de su vencimiento, justifica la imposición de las costas a esa parte (artículo 139-1 LJCA).

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por JUISANPI S.L. contra el acuerdo de 10-07-2014 del Tribunal Económico- Administrativo Foral que desestimó la reclamación n.º 532/2014 interpuesta por Juisanpi S.L. contra el acuerdo de 24-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso dirigido contra la liquidación provisional 05-30380061-10 del Impuesto de sociedades del ejercicio 2005, practicada el 10-01-2014, y contra el acuerdo de 19-09-2014 del mismo órgano que desestimó la reclamación 533/2014 presentada por la misma sociedad contra el acuerdo de 25-02-2014 del Jefe del Servicio de Tributos Directos que estimó parcialmente el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionadora dictada el 10- 01-2014, anulando los actos recurridos; e imponemos a la demandada las costas del procedimiento.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone artículo 104 de la LJCA, en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo y testimonio de esta sentencia, a fin de que la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS deberá acusar recibo de dicha documentación e indicar el órgano responsable del cumplimiento del fallo.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN - Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 14 de octubre de 2015.

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.