

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia n.º 639/2026 de 26 de mayo de 2026  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 1253/2024

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles.** *Bien no afecto a la actividad principal pero cuyos ingresos obtenidos por su explotación sí se integran en la base imponible.* El caso tiene su origen en la regularización practicada a una entidad titular de un amarre portuario en Formentera que, tras obtener ingresos por su cesión a terceros, dedujo los gastos asociados a dicho activo. La Administración tributaria rechazó la deducción al considerar que el amarre no guardaba relación con la actividad principal de la sociedad, centrada en la fabricación de productos industriales. La entidad defendió que los gastos cumplían todos los requisitos legales de deducibilidad y que, además, existía una evidente correlación entre los gastos soportados y los ingresos obtenidos por la explotación del amarre, sin que la normativa exija una vinculación con la actividad principal o con el objeto social de la empresa. El Tribunal recuerda que una entidad puede desarrollar actividades económicas distintas de su actividad principal o de su objeto social y obtener ingresos que forman parte de su base imponible. En consecuencia, considera que, si los ingresos procedentes de un determinado activo son objeto de tributación, también deben ser deducibles los gastos directamente vinculados a la obtención de dichos rendimientos, pues lo determinante es la existencia de una efectiva correlación entre ingresos y gastos y no la afectación del bien a la actividad principal de la entidad. Sobre esta base, fija como doctrina que cuando se declaran en el Impuesto sobre Sociedades ingresos generados por un bien no afectado a la actividad principal de la sociedad contribuyente, son deducibles los gastos derivados de la titularidad de ese mismo elemento patrimonial, siempre que exista correlación con los ingresos obtenidos.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 639/2026**

Fecha de sentencia: 26/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1253/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/04/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1253/2024

Síguenos en...



Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 639/2026**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

En Madrid, a 26 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 1253/2024 interpuesto por la entidad Rafael Castañer SL, representada por el procurador 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 Valencia, que desestimó el recurso n.º 36/2023](#), 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, frente a la liquidación provisional derivada del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2018.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye 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 Valencia, que desestimó el recurso n.º 36/2023](#), frente a la desestimación presunta de la reclamación económico administrativa formulada por la actora, 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.

**SEGUNDO.-** *Hechos relevantes.*

Los hechos más importantes son los siguientes:

1º.- La entidad RAFAEL CASTAÑER es titular de un amarre en el puerto de La Savina (Formentera), 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 (correspondientes a los 12 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.

Síguenos en...



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

**TERCERO.-** La sentencia de instancia.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho:

*«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.

**CUARTO.-** Tramitación del recurso de casación

**1.- Preparación.** El representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 16 de enero de 2024, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

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

*«los artículos 10,1 y 10,3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014), de 27 de noviembre, así como el artículo 15 del mismo texto legal, así como los [artículos 31,1 y 103 de la Constitución Española](#).»*

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de enero de 2024.

**2.- Admisión.** La [sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo](#) admitió el recurso de casación por medio de auto de 15 de enero de 2025, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

*«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.»*

**3.- Interposición.** La representación de la entidad Rafael Castañer S.L, interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de febrero de 2025.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: *se y dicte sentencia por la que se estime el recurso, revocando la sentencia aquí recurrida y, actuando como Sala de Instancia, anule la liquidación por importe de 2.841,91 euros, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018.»*

**4.- Oposición al recurso interpuesto.**

Síguenos en...



La representación de la Administración General del Estado, presentó escrito el 12 de marzo de 2025, en el cual concluye señalando que: «dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.»

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el [artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción](#), y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de marzo de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de marzo de 2026 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 14 de abril de 2026, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.-Objeto del recurso de reposición.

Nos corresponde pronunciarnos sobre 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.

### Segundo. Posición de las partes

La entidad Rafael Castañer comienza señalando que la A.E.A.T.-Valencia, Dependencia de Gestión, inició un procedimiento de comprobación limitada "con objeto de analizar, casilla 279 de su declaración del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018". O lo que es lo mismo, que la comprobación se centraba en el concepto "otros gastos de explotación", contenido en la casilla 279 -entre los que se encontraban, entre otros, los inherentes al amarre-. Es decir, se inició una comprobación de los gastos orillando el análisis de los ingresos.

Ante este escenario, mal que bien se puede exigir la correlación que "no encuentran" tanto la A.E.A.T. como la sentencia de instancia. Si bien tal correlación, a juicio de la parte recurrente, resulta palmaria, dada la, más que suficiente, documentación aportada por el sujeto pasivo ante las instancias administrativas.

El [artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades](#), tras su definición general de la base imponible -recogida en su punto 1- en su punto 3 precisa que, para los casos de estimación directa de la base, ésta se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la misma, el resultado contable que se obtenga con arreglo a las normas del Código de Comercio.

En otras palabras, al resultado contable, de tal forma establecido, le serán de aplicación las normas recogidas en la propia ley relativas a la amortización (artículo 12), correcciones de valor por deterioro de elementos patrimoniales (artículo 13) y provisiones (artículo 14). Y como quiera que estos preceptos (artículos 12,13 y 14 de la propia del impuesto) no han entrado en liza en esta controversia, no resta sino acudir al artículo 15 a fin de encontrar en él la respuesta o amparo de la no deducibilidad del gasto, en tanto constituye el objeto de este procedimiento.

Del examen de todos los conceptos relacionados como gastos no deducibles, epigrafiados desde la letra a) a la n), ambas inclusive, del citado artículo 15, no puede inferirse que el rechazo de los gastos aquí controvertidos tenga cabida en alguno de ellos. Ni siquiera en el capítulo -más frecuente y socorrido- previsto en el apartado e). En lo atinente al capítulo de liberalidades.

Por consiguiente, no concurriendo aquí ninguna circunstancia de las previstas en dicho artículo 15, la calificación del gasto puesto en entredicho tiene que ser necesariamente deducible. Sin que al efecto sirva el razonamiento en que se ampara tanto el órgano exactor como la sentencia del tribunal de instancia que lo refrenda.

En efecto, el órgano de gestión teoriza sobre los postulados a los que debe someterse un gasto para ser deducible: Apuntando que se exige su justificación documental; su correcta imputación; su contabilización o adecuada anotación registral; y su sometimiento al principio de correlación de ingresos y gastos que viene establecido en el Plan General Contable. Principio de correlación que se exige como contrapunto al concepto de liberalidad. Expresamente calificado, éste, como no deducible en el [artículo 15, e\) de la Ley 27/2014, de 17 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades](#).

Para a continuación, realizar una innecesaria como inconexa mención al [artículo 105 de la Ley General Tributaria](#), como si de alguna cuestión probatoria se tratara. Los hechos están acreditados en el expediente (facturas recibidas de la Marina de Formentera y emitidas por la actora).

Y, en la misma línea y dirección, la [Sentencia impugnada, de 7 de noviembre de 2023, del T.S.J.C.V.](#) -en su Fundamento Jurídico Cuatro-

Síguenos en...



Pues bien, en uno y otro caso, es decir, tanto en el Acuerdo de Liquidación de la Dependencia de Gestión de Valencia como en la [Sentencia de 7 de noviembre de 2023 del T.S.J.C.V.](#) parece que se participe del viejo principio (propio de la Ley 61/1978 reguladora del antiguo Impuesto sobre Sociedades) que hacía pivotar la deducibilidad del gasto sobre la "ratio" de "gasto necesario para la obtención de ingresos", desconociendo que este planteamiento fue suprimido en la reforma del impuesto traída por la Ley 43/1995 de 27 de diciembre.

Sólo desde esta óptica puede entenderse el hecho de que se quiera anudar -en contra del principio de correlación de ingresos y gastos- la condición de deducible de un gasto a su relación con el objeto social propio de la actividad fabril de la empresa.

En efecto y llegados a este punto, resulta contradictorio que la sentencia impugnada enumere correctamente las exigencias para la deducibilidad de un gasto; es decir citando su imputación al ejercicio debido; la contabilización y registro; su justificación documental y su correlación con los ingresos; si bien, al enmarcar este principio se explaya al decir:

«requisito que se exige por contraposición al concepto de liberalidad, de tal modo que el gasto tenga una relación directa o indirecta, inmediata o futura, con la finalidad de obtener ingresos en la sociedad, se cumplirá con el requisito.»

Pues bien, tras esta afirmación, la Sentencia objeto de este recurso, entra en abierta contradicción con sus propios términos. Y donde proclamaba la relación directa o indirecta, inmediata o futura para la obtención de ingresos, a renglón seguido tal relación la deja constreñida o limitada para el caso de que lo sea exclusivamente con los ingresos provenientes de la actividad fabril o principal de la empresa. Y, de rechazo, no reunirán tal condición de deducibles aun cuando esta relación existiera con otros ingresos de la entidad.

Restricción o acotamiento que resulta contraria a derecho en tanto no se contempla por la ley. Basta con acudir a la página 7 del modelo 200, del Impuesto sobre Sociedades, para constatar que junto al importe neto de la cifra de negocios -casilla 0255- se consignan en la casilla 265, "otros ingresos de explotación", donde se traen los de los arrendamientos; ubicados expresamente en la casilla 267.

Por el contrario, los gastos del amarre se hallan incluidos en la casilla 279, "otros gastos de explotación". Allí no se distingue si se afectan exclusivamente a los ingresos de la casilla 255 o a todos.

A mayor abundamiento, de la misma forma que los ingresos financieros se consignan en la página 8, casilla 297 (que junto con los de la casilla 225 y otros configuran la base imponible) y los gastos financieros en la 305. Sin que nadie haya puesto en duda su deducibilidad; que, no obstante, de seguir la tesis de la sentencia objeto de este recurso tampoco serían deducibles.

En suma, la posición o *ratio decidende* de la sentencia de la sala de instancia supone una restricción a la posibilidad de deducir los gastos en tanto exige -contrariamente a la ley- una prueba de la relación del gasto con la actividad principal u objeto de fabricación de la empresa. Exigencia que no contiene la ley y, a su vez, se enfrenta a jurisprudencia al respecto del [Tribunal Supremo, entre otras la 1093/2022 de 26 de julio, rec. cas. 5693/2020; la 458, 2021, de 30 de marzo, rec. cas. 3454/2019; 1088/2022 de 21 de julio, rec. cas. 5309/2020; la 1091/2022, de 26 de julio, rec. cas. 4762/2020.](#)

No obstante, resulta contradictoria la posición que se desprende del propio órgano económico administrativo -T.E.A.R. de Valencia- al pronunciarse sobre la deducibilidad, en este caso de las cuotas de IVA, respecto de las mismas facturas del propio contribuyente, aquí RAFAEL CASTAÑER S.L., también sobre el ejercicio 2018.

En tal sentido el T.E.A.R. de Valencia señala, en torno al principio de correlación, lo que sigue:

«SEXTO. *En el caso que nos ocupa, la Administración inició el procedimiento de comprobación limitada requiriendo la aportación de los libros registros de IVA. Tras la presentación de los mismos por el contribuyente, efectuó un nuevo requerimiento de documentación, solicitando en concreto lo siguiente:*

*-Justificación de las operaciones a las que corresponde la cuantía declarada en concepto de "IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes".*

*-En concreto, debe aportar las facturas recibidas correspondientes a la entidad Marina de Formentera, S.A. con NIF N° A07128721 y relacionados en el libro de facturas recibidas nº registro: 23,80,153,242,302,389,472, 544,587,658, 729 y 797.*

*Aportadas las facturas requeridas, la Oficina Gestora emite propuesta de liquidación en la que no admite la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado en las facturas controvertidas por considerar que se trata de la adquisición de bienes y/o servicios no afectos a la actividad desarrollada.*

*Ante la regularización propuesta, la entidad ahora reclamante no formuló alegaciones ni aportó las pruebas oportunas para defender sus derechos durante el plazo concedido para ello, motivo por el cual, la Administración procedió a dictar la correspondiente liquidación provisional.*

Síguenos en...



No obstante, ha sido con ocasión de la interposición de la presente reclamación, cuando argumenta la persona interesada la afectación de la actividad de las cuotas de IVA no admitidas, aportando como prueba las facturas emitidas a la misma entidad de la que se soportó las cuotas de amarre, esto es, MARINA DE FORMENTERA S.A. con NIF A07128721 en la que el concepto facturado es: "Rendimientos Amarre..." y se remite a que las mismas se encuentran debidamente registradas en el correspondiente libro registro de facturas emitidas y al hecho de que no fueron aportadas en su día porque las mismas no fueron requeridas.

SÉPTIMO.- En relación con la aportación de pruebas en vía administrativa fija el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL la siguiente doctrina RG. 4510/2019:

La aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc.; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisora y sería más propio, como los mismo Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe.

A la vista del criterio anterior, debemos analizar si se entiende que los documentos y pruebas que no aportó en sede del procedimiento de comprobación justifican materialmente lo pretendido por el sujeto pasivo sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación e investigación que le está vedada, ya que la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba y no la de investigar.

Pues bien, analizadas las facturas emitidas aportadas y constatada su contabilización en los correspondientes libros registro de facturas emitidas, cuyos datos además no han sido cuestionados por la Administración, concluye este Tribunal estimando las pretensiones de la reclamante, en tanto se observa una efectivo conexión entre los conceptos facturados por la entidad relacionados con el amarre con las cuestionadas recibidas.»

La segunda alegación versa sobre la infracción en la sentencia objeto de este recurso tanto del [artículo 31,1 de la Constitución](#) como del 103,1 del propio texto constitucional, según la parte recurrente. Efectivamente, ya que en base a su interpretación se acaba gravando una capacidad económica inexistente al integrar en la base imponible los ingresos obtenidos de la explotación por cesión de un amarre portuario; desconociendo y orillando los gastos generados directamente por razón de su aprovechamiento. Y, adicionalmente, eludiendo el principio de servir a los intereses generales con objetividad. Abrazándose, por contra, al principio "pro fisco".

Dado que la entidad RAFAEL CASTAÑER., como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria, dispone de un amarre en un puerto de la Isla de Formentera - lo que no se cuestiona por la AEAT- y, si a fin de rentabilizarlo, cede su explotación a MARINA DE FORMENTERA, S.A. quien le proporciona unos ingresos a los que habría que aplicar y deducir los gastos que comporta, no puede haber mayor correlación entre ingresos. Por consiguiente, de no tomarse en consideración los gastos, se acabaría sometiendo a gravamen rentas superiores a las realmente percibidas.

Ante este orden de cosas, procede interpretar los precitados preceptos constitucionales (artículos 31,1 y 103,1), en consonancia con la doctrina del Tribunal Supremo, acuñada como el principio de buena administración. Así como del principio de regularización íntegra.

A todos ellos se opone frontalmente la [sentencia de 7 de noviembre de 2023 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana](#).

En el caso que enjuicia y resuelve la Sentencia de instancia, partiendo de una imputación correcta, la Administración actuante obtiene la ventaja - que la Sentencia valida- de hacer tributar unos ingresos -los procedentes de la cesión de un amarre- eludiendo deducirle los gastos que genera; contraviniendo, así frontalmente, el principio de buena administración.

En la misma orientación argumental interesa traer a colación otra construcción jurisprudencial a la que se enfrenta y contraviene la tesis de la sentencia objeto de este recurso de casación, cuál es el de regularización íntegra.

En este sentido, este Tribunal Supremo, ha venido consolidando una asentada doctrina, al decir, en relación con los procedimientos de inspección o comprobación -en sus diversas facetas- que éstos deberían extenderse a periodos o tributos sobre los que no estaba previsto incidir, para resolver, en unidad de acto, todos los extremos que la regularización plantea...« *llevando a cabo una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación ( S.T.S de 11 de junio de 2020; recurso 3387/2017 )... »*».

Síguenos en...



Significándose, además, por este Tribunal Supremo, al razonar en torno al [artículo 103 de la C.E.](#) como pilar del principio de regularización íntegra, que enlaza con el de buena administración lo siguiente:

*«Entre las de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales ( artículo 103 C.E.), que desdeña enrevesamientos, artificios o excesos banales para no disolver lo que se ha satisfecho de más...» ( S.T.S. de 28 de febrero de 2023, recurso 4598/2021 ).*

Es claro que este principio se extiende a toda actuación de la administración que por desconexión le confiere ventaja a la administración. Marco en el que se incardina el supuesto de este recurso, integrando en la base imponible de una entidad los ingresos que genera "exclusivamente" un activo concreto y, a la par, rechazando los gastos propios y exclusivos del mismo.

Todo ello en el bien entendido y sin perder de vista que el requerimiento origen de estas actuaciones se dirige exclusivamente a comprobar los gastos que anidan en la partida de "otros gastos de explotación", casilla 279. No se extiende a los ingresos.

O lo que es lo mismo, tanto el acuerdo de la Dependencia de Gestión como la sentencia de instancia han construido su tesis en base a la búsqueda de una correlación de los gastos respecto de los ingresos cuando éstos ni siquiera se han examinado.

En efecto, los únicos ingresos analizados son los provenientes de la cesión del amarre pues se aportaron por la sociedad interesada-. El resto, esto es, los ingresos ordinarios propios del objeto social -fabricación de textiles- no sólo no se han examinado. Ni tan siquiera se han traído al procedimiento.

Comienza su escrito de oposición la Abogacía del Estado manifestando que la cuestión nuclear -y realmente la única- que suscita el presente recurso es si para la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades es suficiente que estén vinculados con ingresos obtenidos por la mercantil, en la hipótesis dialéctica de que efectivamente fuese así (como sostiene la recurrente) o, por el contrario, es preciso además que estén correlacionados con la actividad empresarial de dicha sociedad, como sostiene la AEAT y la sentencia impugnada.

Entiende que resulta útil situar la cuestión con carácter previo en su auténtica dimensión, despejándola de aspectos accesorios y expresando cuestiones indiscutidas.

A tal fin formula precisiones preliminares sobre los requisitos que cumplen los gastos de amarre; sobre el [artículo 15 LIS](#) y las liberalidades; y sobre las resoluciones del TEAR Valencia.

- (i) Acerca de los requisitos que cumplen los gastos de amarre.

No constituye objeto de discusión que los gastos de amarre soportados por la recurrente cumplen los requisitos tanto sustantivos, de ser gastos reales, cuanto formales, de estar debidamente contabilizados y soportados por las correspondientes facturas.

- (ii) Respecto de los [artículos 10 y 15 LIS](#).

La cuestión se ciñe a determinar si entre los "Gastos no deducibles" del [artículo 15 LIS](#) deben incluirse en el supuesto enjuiciado los gastos de amarre.

En ningún modo tales gastos deben ser considerados donativos o liberalidades ya que, como expresa la [sentencia 1093/2022, de 26 de julio, rec. cas. 5693/2020](#) que es la más reciente de las cuatro invocadas por la recurrente, calificarlos de liberalidades «es por completo artificial y forzado, porque aquí, sencillamente nadie cuestiona de forma argumentada que no existe la causa gratuita que caracteriza a los donativos y liberalidades», causa gratuita que tampoco existe al satisfacer, por supuesto onerosamente, los gastos de amarre.

-(iii) Sobre las resoluciones del TEAR Valencia.

Es cierto que, para esta misma recurrente, por los mismos gastos de amarre y en el mismo ejercicio económico, si bien referido al IVA (en lugar de al Impuesto sobre Sociedades), el TEAR Valencia había estimado su reclamación económico-administrativa. Incurrir en incongruencia el TEAR Valencia cuando en una misma fecha (25 de noviembre de 2021) y sobre la misma cuestión, había estimado la reclamación no sólo en el IVA de 2018, sino también en el de 2017 y, por el contrario, la había desestimado en el IVA de 2019, incongruencia que asimismo pone de manifiesto la sentencia de instancia

Pero, junto a ello, es también igualmente cierto que lo verdaderamente y único determinante para conocer si los gastos de amarre son deducibles, o no, es examinar su propia naturaleza y finalidad, sobre todo acomodado a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo

La deducibilidad de los gastos exige que "estén correlacionados con la actividad empresarial dirigidos a mejorar el resultado empresarial" con arreglo a la doctrina de ese Tribunal Supremo.

Síguenos en...



Por todas, la [sentencia 482/2024, de 18 de marzo de 2024, rec. cas. 5943/2022](#) sostiene, respecto de la deducibilidad de los gastos y recogiendo la argumentación del recurrente, que ha de tratarse de un «gasto concurrente en un bien o servicio para la actividad económica del obligado tributario», refiriéndose más adelante a «su relación con la actividad económica generadora de ingresos»; si bien en el caso enjuiciado pone de manifiesto la sentencia que en la argumentación del recurrente "en realidad se da por probada una base fáctica que no existe.". Pero, en cualquier caso, lo que esta sentencia afirma es que no basta cualquier correlación de gastos con cualesquiera ingresos, sino que sólo serán deducibles los gastos inherentes a «la actividad económica del obligado tributario .».

- (iv) Exigencia de que "estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial".

Esta exigencia está plasmada expresamente en la doctrina de la referida [sentencia 1093/2022, de 26 de julio](#), la cual, al fijar el "Contenido interpretativo de esta sentencia", lo hace del siguiente modo:

«La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del art. 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la [STS de 30 de marzo de 2021](#), cit., en la que se dijo que "[...] el [art. 14.1.e\) del Real Decreto Legislativo 4/2004](#), debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que, no comprendidas expresamente en esta enumeración, respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes [...]».

Y esta doctrina, debe complementarse, en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos financieros devengados por un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyen un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa al igual que el préstamo a cuyo cumplimiento responden, y serán fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.»

En suma, parte de que se cumplen los requisitos generales de deducibilidad del gasto: «esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental», que, según antes se ha visto, no se cuestionan en nuestro caso.

Pero, partiendo de ese cumplimiento básico, exige que «estén correlacionados con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes», añadiendo que en el caso enjuiciado (concerniente a un préstamo) "está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad.».

Por tanto, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, no es suficiente la correlación de los gastos de amarre con determinados ingresos (en nuestro caso, los de cesión del amarre), sino que la correlación ha de serlo necesariamente con la actividad empresarial y dirigida a mejorar el resultado empresarial, lo que de ningún modo concurre con los gastos de amarre, por completo desvinculados de la actividad empresarial de la recurrente.

- (v) Diferenciación cualitativa entre los gastos de amarre y los "gastos financieros derivados por un préstamo".

La recurrente pretende equiparar los gastos de amarre a los gastos financieros derivados por un préstamo. Pero con tal pretendida equiparación incurre en un error de concepto ya que mientras los gastos financieros derivados de un préstamo sí que están correlacionados con la actividad empresarial de la mercantil sujeta al Impuesto sobre Sociedades, no acontece lo mismo con los gastos de amarre satisfechos por la recurrente, cuya actividad empresarial es la "fabricación de artículos de limpieza para el hogar", según los hechos probados recogidos en la sentencia de instancia.

En efecto, las cuatro sentencias que invoca la recurrente se refieren indefectiblemente a los gastos financieros inherentes a un préstamo.

Por su propia naturaleza, las operaciones financieras están en función, como operaciones accesorias, de la actividad empresarial propia de las sociedades que acuden al instrumento de la financiación para el desarrollo de su actividad.

Síguenos en...



Sin embargo, los gastos de amarre, aún en la hipótesis dialéctica de que estuvieran vinculados con los ingresos derivados de la cesión del amarre, de ningún modo tienen correlación alguna con la actividad empresarial de la recurrente, que es por completo ajena a ello, al referirse, tanto su objeto social como su actividad económica, con arreglo a los hechos reflejados en la sentencia de instancia, a la *"fabricación de artículos de limpieza para el hogar"*.

- (vi) En consecuencia, los gastos de amarre no *"están correlacionados con la actividad empresarial"* de la recurrente.

Si hemos visto que, con arreglo a la jurisprudencia de esa Sala, es necesaria la correlación no con cualquier obtención de ingresos, sino precisamente con la actividad empresarial de la recurrente y es notorio que los gastos de amarre no tienen esa vinculación, difícilmente podrán tener la conceptualización de gastos deducibles.

Ello además de que:

De ningún modo dichos gastos de amarre puede entenderse que *"están dirigidos a mejorar el resultado empresarial"* de la recurrente, desde luego, no *"directa"*, pero tampoco *"indirectamente"*, característica que, como especificación del requisito de la vinculación a la actividad empresarial, que exigen las cuatro sentencias de ese Tribunal Supremo citadas.

Frente a un préstamo *«que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad.»*, los gastos de amarre no es ya que no estén relacionados de forma directa, ni indirecta sino que difícilmente puede encontrarse cualquier vinculación *"inmediata"* (ni tan siquiera mediata), entre satisfacer esos gastos de amarre, y la actividad de *"fabricación de artículos de limpieza para el hogar"*; ni tampoco con la de *"fabricación de textiles"*.

Y esto es justamente lo que razona la sentencia de instancia cuando afirma:

*«pues es patente que la actividad comercial de un amarre náutico ninguna relación guarda con el objeto social de la actora (fabricación de artículos de limpieza para el hogar), ....»*

Ajustándose, con ello, la sentencia de instancia a la doctrina antes expuesta de este Tribunal Supremo.

- (vii) Ausencia de vinculación de los gastos de amarre con los ingresos derivados de la cesión del mismo.

La recurrente parte en todo momento de que los gastos que satisface por el amarre están vinculados con los ingresos derivados por la cesión de dicho amarre, razón por la que, prescindiendo de la vinculación a su actividad empresarial, entiende que sí serían gastos deducibles.

Aunque, como hemos visto, aún en la hipótesis dialéctica de que los gastos de amarre estuvieran vinculados a los ingresos derivados por la cesión del amarre no sería suficiente para conceptualarlo como gastos deducibles ante la completa ausencia de vinculación a la actividad empresarial de la recurrente, es que ni siquiera existe tal vinculación. En efecto y sintéticamente:

Los gastos de amarre son inherentes a la titularidad de dicho amarre y, por ello mismo, están vinculados a dicha titularidad. O, expresado de otro modo, tales gastos de amarre debieran ser satisfechos por la recurrente en cualquier caso y mientras mantuviera la titularidad del mismo.

Por el contrario, los ingresos derivados de la cesión del amarre no tienen ninguna contrapartida en los gastos realizados por la recurrente para la pretendida obtención de tales ingresos sino que, al igual de tales gastos, derivan únicamente de la titularidad del amarre en cuya virtud podría: o bien utilizarlo por sí mismo (caso de que fuera titular de embarcación), en cuyo caso no obtendría ingresos por su cesión y los gastos del amarre seguirían siendo los mismos; o bien proceder a su cesión, obteniendo ingresos ajenos a tales gastos.

La no admisibilidad de la deducción de los gastos de amarre al no cumplir tal requisito no sólo no vulnera el principio de capacidad económica, sino que hace efectivo el mismo.

Por otro lado, aunque el principio de buena administración se articula en otra estructura -a la que, por lo demás, ha respondido el proceder de la AEAT-, ni siquiera los argumentos que articula la recurrente podrían servirle de soporte.

Finalmente, la regularización íntegra, en términos generales, atiende a la necesidad de que la AEAT que, con ocasión de una determinada comprobación toma en consideración unas operaciones que tienen influencia en la regularización que practica, no puede emplear sólo tales operaciones para dicha regularización y prescindir de la regularización se derivaría (*"regularización íntegra"*) de atender a la significación de dichas operaciones en su propio contexto. Por tanto, en ninguna lesión del principio de regularización íntegra se incurre cuando se recogen la totalidad de los ingresos que deben serlo en cuanto tales (entre ellos, en nuestro caso, los inherentes a la cesión del amarre) y no se incluyen gastos que legal y jurisprudencialmente no tienen la conceptualización de gastos deducibles (en nuestro caso, los gastos de amarre, desvinculados de la actividad empresarial de la recurrente).

Síguenos en...

### TERCERO.- El Criterio de la Sala

En el Preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declara que «en la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas....».

En ese sentido, el artículo 5.1, párrafo primero, de dicha Ley dispone que «se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

Por otro lado, en nuestra reciente sentencia de fecha 18 de mayo, recaída en el rec. cas. 3260/2024 hemos afirmado que

«Si bien el [art. 125 del Código de Comercio \(Ccom.\)](#) no exige que en la

escritura social conste el objeto social, no lo es menos cierto que el [art 209 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio](#), por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), establece que para la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil es preciso que conste « el objeto social, si estuviere determinado».

Por otra parte, el [art 23 del Real Decreto-Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital \(LSC\)](#), exige que «en los estatutos, que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital, se hará constar: ....b) El objeto social, determinando las actividades que lo integran».

Desde una perspectiva mercantil, la determinación del objeto social no es

inocua, pues refleja el interés de los socios en que su inversión de destine a la actividad pactada, exigiendo, en su caso, responsabilidad a los administradores de suscribir contratos que nada tengan que ver o no guarden conexión con el objeto social, o permitiendo la separación del socio - [art. 346.1.a\) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital \(LSC\)....](#)» -.

En suma, al margen de las consecuencias mercantiles que pueda tener que una sociedad realice actividades no acordes con su objeto social, desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades cabe que una sociedad realice una actividad empresarial no coincidente con el objeto social ni con su actividad empresarial principal, y, sin embargo, sean deducibles los gastos realizados cuando, como es el caso, se cumple el principio de correlación con los ingresos declarados

### CUARTO.- Doctrina que se fija

Contestando a la cuestión planteada por el Auto de admisión, fijamos la siguiente doctrina: «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»

### QUINTO.- Pretensiones

La entidad Rafael Castañer solicita de la Sala a la que se dirige el presente escrito de interposición que fije, en relación con la cuestión que se examina, la siguiente doctrina:

«cuando se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los ingresos que genera un activo determinado, aunque estos ingresos no formen parte de lo que constituye su fuente de producción principal o volumen de rentas, los gastos que produce este activo, en tanto relacionados con los ingresos que proporciona, se reputen como deducibles, al margen de guardar relación o no con los ingresos ordinarios o típicos -según sea su actividad u objeto social-.

Después solicita en que, por la Sala enjuiciadora, se declare que la sentencia de instancia, de 7 de noviembre de 2023, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ha infringido (i) los [artículos 10 -en sus apartados 1 y 3- y 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#); (ii) el [artículo 31,1 de la Constitución Española](#), en la medida que de su pronunciamiento se acaban gravando rentas inexistentes; (iii) así como que se opondrá, en la práctica, tanto a la doctrina de buena administración de la que participa el Tribunal Supremo, como al principio de regularización íntegra al que más arriba se ha hecho mención.

Y, en su virtud, se solicita de la Sala que, estimando este recurso, case la sentencia nº 982 de 7 de noviembre de 2023 y, actuando como Tribunal de Instancia, estime las pretensiones de la parte anulando

Síguenos en...



la indicada sentencia, así como el acuerdo de liquidación de la que trae causa (de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Valencia), referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2018.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita que se declare no haber lugar al recurso de casación, y que fije la siguiente doctrina:

*«cuando se declaren en el Impuesto sobre Sociedades ingresos generados por un bien no afecto a la actividad empresarial de la sociedad contribuyente, no son deducibles los gastos derivados de la titularidad del mismo elemento patrimonial aunque se cumpliera el principio de correlación de dichos gastos con los citados ingresos porque es insuficiente la correlación con ingresos generados por un bien no afectado a la actividad empresarial de la sociedad contribuyente, siendo requisito imprescindible sine qua non que tales gastos estén vinculados -relacionados- de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad dirigidos a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro.»*

Por todas las razones expuestas, procede declarar haber lugar el presente recurso de casación, y, correlativamente, la estimación del recurso contencioso interpuesto en la instancia.

#### **SEXTO. - Las costas.**

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, de conformidad con el [art. 139.1 LJCA](#), dada la dificultad que las cuestiones planteadas pudieran suscitar, no ha lugar a hacer especial imposición, por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

#### **FALLO**

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

**PRIMERO.**-Fijar como doctrina la establecida en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia.

**SEGUNDO.**-Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de RAFAEL CASTAÑER SL número 1253/2024 interpuesto por la entidad Rafael Castañer SL, representada por el procurador 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 Valencia, que desestimó el recurso n.º 36/2023](#), 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 que se casa y anula.

**TERCERO.**-Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de RAFAEL CASTAÑER SL contra la resolución presunta del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que confirmó por silencio negativo la liquidación provisional derivada del Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2018, la cual se anula por ser contrarias a derecho y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

**CUARTO.**Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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

Síguenos en...

