

Roj: STS 4047/2014 - ECLI:ES:TS:2014:4047
Id Cendoj: 28079130022014100453
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2364/2012
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Julio de dos mil catorce.

Visto por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 2364/2012, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, Dña. CAROLINA PEREZ-SAUQUILLO PELAYO, en nombre y representación de Antonio , contra la sentencia de fecha 20 de Marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo numero 1063/2009 frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de Julio de 2009 que desestimó la reclamación contra la liquidación provisional en relación a la liquidación del **IRPF**, ejercicio 2004. Interviene como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia de fecha 20 de Marzo de 2012 , que contiene el siguiente fallo: Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Antonio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de julio de 2009, que desestimó la reclamación deducida contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida; sin costas.

SEGUNDO.- Notificada la sentencia, se presentó escrito en 7 de Mayo de 2012 por la representación procesal de Antonio , en el que se solicitaba se tuviera por manifestada la intención de recurrir en casación para la unificación de doctrina contra la sentencia expresada, al haberse cumplimentado debidamente los requisitos exigidos por la Ley con remisión de los autos al Tribunal Supremo. En el suplico del escrito de interposición del recurso solicitó que se declare que la sentencia quebranta la unidad de doctrina y la case y anule declarando la estimación de la solicitud interesada en la demanda en lo referente tanto a gastos de viaje como a gastos de comida con clientes de mi representado que son gastos fiscalmente deducibles y consecuentemente, anule la liquidación del **IRPF**, ejercicio 2004.

TERCERO .- La Administración General del Estado, por escrito de 28 de Mayo de 2012, solicitó que se tuviera por formulada su oposición a dicho recurso, interesando su inadmisión, por entender que no reunía los requisitos señalados en el artículo 96 de la Ley Jurisdiccional para la interposición del recurso, y subsidiariamente, la desestimación, con imposición de costas a la parte recurrente.

CUARTO .- Recibidas las actuaciones, por providencia de 19 de marzo de 2014, se señaló para votación y fallo el día 16 de julio de 2014 en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernandez Montalvo, Presidente de la Sección Segunda

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- Se impugna, mediante este recurso de casación en unificación de doctrina, la sentencia de fecha 20 de Marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo numero 1063/2009 .

Dicha sentencia confirma la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 21 de Julio de 2009 que desestimó la reclamación contra la liquidación provisional en relación a la liquidación del IRPF, ejercicio 2004.

La parte recurrente formula el recurso de casación para unificación de doctrina empleando dos motivos:

- Considera que se deben deducir los Gastos de viaje que han sido rechazados por la administración, para lo que cita como de contraste las sentencias de la Audiencia Nacional (sección segunda) dictada en el recurso 63/2008 y la procedente de esta Sala dictada en el recurso 5132/2006 y las procedente de la Sala de Málaga dictada en el recurso 240/2006 y la procedente de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Valencia dictada en el recurso 880/2006 .

- También se refiere a los gastos de comidas, que también han sido rechazados, y para ello emplea como de contraste las sentencias del Tribunal Supremo dictada en el recurso 1273/2004 y la dictada por la Audiencia Nacional (sección segunda) en el recurso 63/2008 .

SEGUNDO .- El recurso de casación para la unificación de doctrina, regulado en la Sección Cuarta, Capítulo III, Título IV (arts. 96 a 99) de la Ley procesal de esta Jurisdicción, se configura como un recurso excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho, que tiene por finalidad corregir interpretaciones jurídicas contrarias al ordenamiento jurídico, pero sólo en cuanto constituyan pronunciamientos contradictorios con los efectuados previamente en otras sentencias específicamente invocadas como de contraste, respecto de los mismos litigantes u otros en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales. "Se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, pero no en cualquier circunstancia, conforme ocurre con la modalidad general de la casación -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia-, sino "sólo" cuando la inseguridad derive de las propias contradicciones en que, en presencia de litigantes en la misma situación procesal y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, hubieran incurrido las resoluciones judiciales específicamente enfrentadas... No es, pues, esta modalidad casacional una forma de eludir la inimpugnabilidad de sentencias que, aun pudiéndose estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de casación general u ordinario, ni, por ende, una última oportunidad de revisar jurisdiccionalmente sentencias eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para anular, sí, sentencias ilegales, pero sólo si estuvieran en contradicción con otras de Tribunales homólogos o con otras del Tribunal Supremo específicamente traídas al proceso como opuestas a la que se trate de recurrir" (S.15-7-2003).

Esa configuración legal del recurso de casación para la unificación de doctrina determina la exigencia de que en su escrito de formalización se razone y relacione de manera precisa y circunstanciada las identidades que determinan la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia (art. 97).

Por ello, como señala la sentencia de 20 de abril de 2004 , "la contradicción entre las sentencias aportadas para el contraste y la impugnada debe establecerse sobre la existencia de una triple identidad de sujetos, fundamentos y pretensiones. No cabe, en consecuencia, apreciar dicha identidad sobre la base de la doctrina sentada en las mismas sobre supuestos de hecho distintos, entre sujetos diferentes o en aplicación de normas distintas del ordenamiento jurídico.

Si se admitiera la contradicción con esta amplitud, el recurso de casación para la unificación de doctrina no se distinguiría del recurso de casación ordinario por infracción de la jurisprudencia cuando se invocara la contradicción con sentencias del Tribunal Supremo. No se trata de denunciar el quebrantamiento de la doctrina, siquiera reiterada, sentada por el Tribunal de casación, sino de demostrar la contradicción entre dos soluciones jurídicas recaídas en un supuesto idéntico no sólo en los aspectos doctrinales o en la materia considerada, sino también en los sujetos que promovieron la pretensión y en los elementos de hecho y de Derecho que integran el presupuesto y el fundamento de ésta."

Este mismo criterio resulta de sentencias recientes de esta Sala como la dictada con fecha 23 de Enero de 2012 (Rec. 2105/2011).

TERCERO .- Resolveremos el presente recurso siguiendo el mismo esquema planteado por la parte recurrente que trata separadamente los gastos de viaje y los gastos de comida que han sido rechazados por la administración.

En relación a los gastos de viajes, la sentencia recurrida detalla en el Fundamento Sexto sobradamente las razones por las que entiende que no debe admitirse su deducción: <<La colaboración de seis abogados con el actor no fue en régimen laboral de dependencia, sino que éste utilizó los servicios de abogados independientes que ejercían su propia actividad profesional para aquél, de modo que tales servicios tenían que ser retribuidos a través de facturas expedidas por dichos profesionales, en las que debían incluirse no sólo sus honorarios profesionales, sino igualmente todos los gastos en que habían incurrido por los desplazamientos que exigía la prestación de tales servicios (viaje, alojamiento, etc.), exigencia que no concurre en este caso y que no puede ser sustituida con la afirmación de que tales gastos eran satisfechos por el propio demandante, pues no se trata de gastos derivados de actuaciones profesionales del mismo, sino de costes por los servicios prestados por otros profesionales independientes, de manera que la vinculación de esos gastos con la actividad sólo puede quedar determinada a través de facturas expedidas por los profesionales que incurren en el gasto. Frente a tal conclusión, carece de eficacia la aportación de la agenda o dietario del recurrente>>.

También se emplean los siguientes argumentos para justificar la no deducibilidad:

- El hecho de que la Agencia Tributaria haya podido admitir al actor algún gasto de esa naturaleza no facturado por los aludidos profesionales, no implica más que un error de la Administración al no tener correspondencia esa decisión con la motivación que contiene la liquidación.

- No se produce ningún supuesto de doble tributación, toda vez que la Agencia Tributaria se ha limitado a rechazar unas deducciones que no reúnen los requisitos legales.

- En relación a los gastos de microbús se señala que mera tenencia del documento no justifica la persona que utiliza el transporte ni tampoco que su uso esté vinculado con el desarrollo de la actividad económica.

Las sentencias citadas como de contraste no pueden tener el efecto pretendido:

- La dictada por esta Sala en el recurso 5132/2006 no se refiere a gastos de viajes sino que se refiere a una devolución de ingresos indebidos de IVA sobre la necesidad de documentar los gastos que se pudieran tratar de deducir, pero, en ningún caso tiene nada que ver con la deducción de gastos de viajes. Hay que tener en cuenta que el rechazo de la pretensión del recurrente no se ha producido por la defectuosa documentación de los gastos sino por considerar que no son deducibles dada la naturaleza de las relaciones que, supuestamente, se establecen entre los que devengan esos gastos y el recurrente.

- La sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional en el recurso 63/2008 trata la cuestión de la pretendida deducción de gastos de desplazamientos y manutención de profesionales sanitarios no integrantes de la plantilla de la compañía recurrente con ocasión de su asistencia a congresos y eventos y que tienen como finalidad exclusiva la promoción de los productos. La sentencia reconoce que se plantea una cuestión de prueba (no de doctrina) y concluye favorablemente para la allí recurrente afirmando que <<ha sido acreditado de forma suficiente la justificación documental del gasto, su contabilización y que dicho gastos responde a la finalidad de promocionar los productos por ella comercializados>>. Es distinto al caso pretendido en el que no se trata de asistencia a congresos ni ferias promocionales sino de unos letrados supuestamente colaboradores del ahora recurrente que se desplazan a prestar determinados servicios profesionales pretendiendo deducir su importe.

- Lo dicho por la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana en el recurso 880/2006 ningún efecto tiene en el caso presente pues se trata de la liquidación del IVA de un local de hostelería y lo que se plantea es la formalidad y documentación de los gastos, no la deducibilidad de los mismos. Otro tanto cabe decir en relación a la sentencia del TSJ de Andalucía (Málaga) que también se refiere al valor probatorio de las facturas.

En relación a los gastos de comidas, la sentencia impugnada también es clara a la hora de reconocer las razones de su no admisión: <<los gastos cuestionados no son deducibles por no haber acreditado el actor su carácter necesario para la obtención de los ingresos, no pudiendo ser admitidos argumentos genéricos que pretenden vincular tales comidas con gastos de relaciones públicas con clientes, sin que exista prueba concreta que avale esa afirmación, toda vez que en las facturas de restaurantes aportadas por el actor no figura el destinatario de las mismas (lo que infringe el art. 6 del Real Decreto 1496/2003), ignorándose además las circunstancias que concurren para efectuar tal gasto en cada supuesto, de manera que no está debidamente justificada la vinculación del gasto con la actividad, debiendo destacarse que, aun admitiendo la versión del interesado, esos gastos de comidas podrían ser en todo caso convenientes o útiles, constituyendo atenciones sociales al margen de la finalidad pretendida por el legislador con la deducción, que es beneficiar

a los empresarios y profesionales que invierten en la promoción de sus productos o servicios para obtener un mayor número de ventas o de clientes potenciales.

En definitiva, el hecho de que esas comidas hayan podido realizarse con determinados clientes no significa sin más que se trate de un gasto deducible, pues la celebración de comidas con clientes sin un objetivo empresarial concreto que sirva de justificación es, como antes se dijo, una atención social, pero no una necesidad para la obtención de los **rendimientos**>>.

La sentencias de contraste tampoco sirven para lo que pretende la parte recurrente:

- La dictada por esta Sala en el recurso 1273/2004 se refiere a comidas de los empleados en el centro de trabajo.

- La sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional en el recurso 67/2002 parte de la misma doctrina que la sentencia recurrida al afirmar que el concepto de "gasto deducible" va ligado a la "necesariedad" del mismo "para la obtención de los ingresos", además de estar documentalmente justificado y tener su reflejo contable, y debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia. La Sala admite los gastos pretendidos por la parte recurrente empleando los siguientes argumentos:

o De la adecuada contabilización del gasto.

o De la realidad del mismo.

o De que la comparación de dicho gasto con los **rendimientos** de la **actividad** declarados no permite tacharlos de desproporcionados.

o Que se trata de gastos de comidas "presumiblemente" con clientes.

o Sí puede calificarse dicho gasto como necesario para la obtención de los ingresos en cuanto que contribuyen o pueden contribuir al objetivo de la empresa que es la promoción de sus productos, al tratarse de gastos realizados por la empresa y que pueden reportarle algún beneficio directo o indirecto, por lo que deben reputarse como necesarios.

Por lo tanto, el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados, son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, pues la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, cuya corrección constituye el fundamento y objeto del recurso de casación para la unificación de doctrina, sino a los concretos actos que en cada proceso se revisa y a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia en la solución adoptada y que, por lo tanto y como se ha indicado antes, no permite plantear este recurso excepcional y subsidiario, que no puede fundarse en la revisión de la valoración de la prueba efectuada en la instancia.

CUARTO .- En atención a todo lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 93.5, en relación con el art. 139, ambos de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA , señala 2.500 euros como cuantía máxima por dicho concepto.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina, interpuesto por la representación procesal de Antonio , contra la sentencia de fecha 20 de Marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso administrativo numero 1063/2009 sentencia que queda firme; con imposición a la parte recurrente de las costas causadas, si bien, la Sala, haciendo uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la LRJCA , señala en 2.500 euros la cifra máxima por dicho concepto.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martín Timon Juan



Gonzalo Martínez Mico **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Rafael Fernández Montalvo, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO**

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ