

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079285

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia de 10 de junio de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1149/2019***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Remuneración del capital. Préstamo otorgado por el socio mayoritario para el pago de dividendos. La sociedad que recibe el préstamo tenía una situación financiera saneada. En aplicación de las reglas de la carga de la prueba, corresponde a la entidad acreditar la correlación del gasto con los ingresos. La sociedad no ha probado de manera suficiente que el préstamo tuviera por objeto financiar su actividad ordinaria sino el pago de dividendos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 4, 7, 10 y 14.

Ley 230/1963 (LGT), art. 114.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

Código Civil, art. 1.214.

PONENTE:*Doña Margarita Cusco Turell.*

Magistrados:

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Doña ROSA MARIA MUÑOZ RODON

Doña MARGARITA CUSCO TURELL

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 1149/2019

Partes: DUSCHOLUX IBERICA SA C/ TEAR

SENTENCIA Nº 2002

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADAS:

ROSA MARÍA MÚÑOZ RODÓN
MARGARITA CUSCÓ TURELL

En la ciudad de Barcelona, a 10 de junio de de 2020

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1149/19, interpuesto por la entidad DUSCHOLUX IBERICA, SA representada por la Procuradora EVA MORCILLO VILLANUEVA, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada DOÑA MARGARITA CUSCÓ TURELL, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la Procuradora EVA MORCILLO VILLANUEVA, actuando en nombre y representación de la entidad DUSCHOLUX IBERICA, SA, se interpuso en fecha 14 de mayo de 2019 recurso contencioso administrativo contra las actuaciones administrativas que se especificarán en el posterior Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio cauce procesal previsto por la Ley Jurisdiccional, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden respectivo, los trámites de demanda y de contestación, en cuyos escritos respectivos, y en virtud de los hechos y de los fundamentos de derecho que allí constan, solicitaron respectivamente la anulación de las actuaciones objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que resultan de los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso legal por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para votación y fallo el 15 de abril de 2020, habiendo quedado suspendido el señalamiento en virtud del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 y del acuerdo del presidente del TSJC de 15 de marzo de 2020.

En virtud del acuerdo del presidente de la Sala Contenciosa Administrativa del TSJC de 12 de mayo de 2020 se ha celebrado el día 15 de mayo de 2020.

Cuarto.

En la sustanciación del procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (TEARC) de fecha 14 de mayo de 2019 por la que se acuerda desestimar la reclamación núm. 08/05556/2015.

Dicha reclamación se interpuso contra acuerdo dictado por el inspector regional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

Segundo. Pretensiones de las partes

La actora solicita en su demanda que se dicte sentencia por la que "se dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida, y se acuerde la devolución de las cuotas ingresadas más los intereses legales que se devenguen, con imposición de costas a la Administración demandada".

La administración demandada se opone a las pretensiones de la actora y solicita la desestimación del presente recurso, con expresa imposición de costas a la actora.

Tercero. Antecedentes relevantes

* El 10.12.2014 se extendió a la actora acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

* La regularización practicada obedece a los siguientes hechos y circunstancias:

- El capital social de Duscholux Ibérica, SA pertenece en un 92,90% a la entidad residente en Holanda Duscholux Schiedam Holding, BV y en su restante 7,10% a Puerto Rioja SL, participada a su vez al 100% por otra sociedad holandesa.

- La junta general de accionistas de Duscholux Ibérica, SA, celebrada el 10.11.09, acordó entre otras cosas:

Distribuir el beneficio del año, acordando el reparto de un dividendo ordinario de 4.000.000 euros.

Aprobar el pago de un dividendo extraordinario con cargo a Reservas de libre disposición por importe de ocho millones euros.

En fin de asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía, la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9.100.000.

-Tras sucesivas amortizaciones parciales, a 31.12.10 el préstamo quedaba reducido a un principal de 6.099.860,22 euros. En esa fecha una parte del mismo (3.000.000 euros) se transformó en préstamo participativo, comprometiéndose la prestataria a aplicar el referido importe única y exclusivamente al desarrollo de sus actividades empresariales.

-Duscholux Ibérica, SA contabilizó y dedujo como gasto en cada ejercicio los intereses devengados por el préstamo.

-- Señala la inspección que, de acuerdo con el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo (TRLIS), como norma general los gastos financieros son deducibles en el IS. Sin embargo, añade, los gastos deben cumplir las condiciones legales respecto al devengo, imputación temporal, inscripción contable y justificación, y deben estar relacionados con la actividad económica desarrollada y con la obtención de ingresos.

Considera que en el presente caso no cabe duda de que el motivo que lleva a la concesión el 10.11.09, por parte del socio mayoritario del obligado, de un préstamo de 9.100.000 euros es el reparto de dividendos acordado en la junta general de accionistas celebrada en esa misma fecha, recogiendo en el acta, tras la aprobación del pago del dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición que, a fin de "asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía, la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9.100.000."

Sin embargo, Duscholux Ibérica, SA tenía una situación financiera saneada, con importantes reservas acumuladas que le permitían disponer de los recursos necesarios para el desarrollo de su actividad. Por ello, contra lo que se dice en el acta de la junta, la necesidad de financiación mediante un préstamo no viene dada por las necesidades del negocio ordinario de la compañía, sino que su finalidad es hacer frente al dividendo extraordinario. No estando relacionado el préstamo obtenido del accionista mayoritario con la obtención de ingresos sino con la necesidad de hacer frente a un dividendo acordado por esos mismos accionistas, los intereses devengados no reúnen el requisito de proceder de una operación necesaria para la obtención de ingresos.

-- Con la operativa seguida, la sociedad ha repartido un importante dividendo, que no tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con el artículo 14.1.a) TRLIS, pero ha deducido unos gastos financieros que no eran necesarios para el desarrollo de su actividad y que se han originado por decisión del socio mayoritario que exigió el reparto de un dividendo financiado por él mismo, mediante un préstamo concedido al tiempo que se acordaba el pago del dividendo.

No es ilícito que para financiar el reparto del dividendo el socio principal del obligado le conceda un préstamo, pero no es admisible la deducción de los intereses generados por dicho préstamo, puesto que no está destinado a la financiación de la actividad de la empresa, que no habría tenido necesidad de dicha financiación si no se hubieran distribuido las reservas. A mayor abundamiento, el hecho de que una parte importante del préstamo se amortizara a principios del ejercicio 2010 (en el año 2010 se realizan dos amortizaciones de capital, una de 2.000.000 euros el 21.1 y la otra, de 1.000.000 euros, el 24.2) constituye otro indicio de que la sociedad no necesitaba la concesión del préstamo para financiar su actividad, puesto que tan solo dos meses después de la concesión ya se amortiza un 33% del principal.

* La actora interpuso reclamación económico administrativa, cuya desestimación es objeto de este recurso contencioso administrativo.

Cuarto. *Posición de las partes actora y demandada*

La actora basa sus pretensiones en que de la documentación obrante en el expediente se desprende que contaba con un elevado volumen de activo circulante (financiación deudores comerciales y existencias) y que necesitaba recursos para financiar estas partidas, derivadas exclusivamente de la actividad empresarial de la compañía, ya que no era financiable por los recursos propios, una vez distribuido el dividendo, ni tampoco por el pasivo circulante (financiación de proveedores) por lo que, para no provocar un colapso de la actividad empresarial, era necesario obtener financiación ajena y las entidades financieras no estaban dispuestas a financiarle sin garantías. Cita la consulta vinculante V2411-06 de 29 de noviembre de 2006.

Añade que la correlación entre el gasto y los ingresos obtenidos es patente. La compañía para poder obtener los ingresos, precisa financiar las ventas ya que el sector de la construcción existen largos plazos de pago. El préstamo tuvo el objeto de financiar las actividades empresariales de la compañía y en el Acta de Inspección no se recoge prueba de que el préstamo no fuese para financiar las actividades empresariales y en cambio, ha quedado patente que la actora tenía necesidades de financiación. El tipo de interés pactado es el de mercado.

La demandada se opone a la estimación del recurso de acuerdo con los fundamentos que obran en las actuaciones, y solicita la desestimación del recurso y la imposición de costas a la actora.

Quinto. *Sobre el fondo del asunto*

En cuanto a la supuesta deducibilidad fiscal de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, -incluidos por el sujeto pasivo aquí recurrente en sus respectivas autoliquidaciones correspondientes a los periodos objeto de comprobación e investigación y no admitidos por la regularización-, relativos a los intereses del préstamo, debe tenerse en cuenta que entre las reglas básicas para determinar la base imponible en el IS - artículos 4.1, 7.1 y 10.3 del anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable al supuesto de autos *ratione temporis*-, se encontraba a fecha relevante la de que la base imponible se debía calcular a partir del resultado contable corregido de la actividad económica. Ello en el entendido de que corresponde al resultado de deducir los gastos de los ingresos correspondientes, no considerándose deducibles los donativos y liberalidades. De tal manera que la deducibilidad de los gastos de la actividad se encuentra siempre condicionada, entre otros principios -contabilización, imputación y justificación-, por el principio de correlación con los ingresos por la actividad económica o principio de afectación a la actividad. Y además del requisito de resultar necesarios o precisos para obtener los ingresos, según los principios de contabilidad generalmente aceptados, unos determinados gastos tan sólo tendrán el carácter de gastos fiscalmente deducibles en el IS si cumplen también el denominado requisito de efectividad, esto es, que, estando afectos a la actividad, además, se hayan producido efectivamente, estén contabilizados, y, además, sean justificados o justificables.

En definitiva, la afectación o no de determinados gastos a los ingresos por actividades económicas, presupuestos éstos, así como su debida justificación es una cuestión eminentemente fáctica, que se encuentra sometida a las reglas legales distributivas del onus probandi que antes ya contenía el artículo 114 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria -antigua LGT 230/1963-, norma que ya señalaba que tanto en los procedimientos tributarios como en los de resolución de las reclamaciones o de los recursos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo -o hechos determinantes de sus pretensiones-. Y que en la actualidad contiene asimismo en similares términos el artículo 105.1 de la LGT 58/2003. Se trata con ello de aplicar en este específico ámbito sectorial tributario los principios generales en materia de distribución y carga de la prueba proclamados por la jurisprudencia contenciosa administrativa de una forma constante y reiterada, en el sentido que compete a cada parte la carga de probar los hechos determinantes de sus pretensiones (STS, Sala 3ª de 22 de enero de 2000), recogidos actualmente en el orden procesal, con carácter general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 Código Civil), aunque ciertamente la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho determinante de la norma que invoca a su favor puede verse en ciertos casos matizada, incluso alterada, aplicando al efecto criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatoria - artículo 217.7 de la LEC antes citada-, regla procesal que permite desplazar en determinados supuestos la carga probatoria a quien se encuentra en una mejor disposición de poder acreditar el hecho o hechos controvertidos.

A partir de lo anterior debe analizarse si los gastos relativos al pago de los intereses abonados por el préstamo concedido a la actora por la empresa matriz, son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Debe recordarse que la actora está participada en el 92,90 % por la sociedad holandesa DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV y en un 7,10 % por la sociedad PUERTO RIOJA, SL. DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV es la sociedad matriz. Y que en fecha 10.11.2009 recibió un préstamo, por importe de 9.100.000 € de su sociedad matriz y partícipe mayoritaria DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV. El mismo día, la actora acordó repartir dividendos ordinarios (4.000.000 €) y extraordinarios (8.000.000€). El tenor literal del acuerdo de la junta general de socios fue el siguiente: " Aprobar el pago de un dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición por importe de ocho millones euros. En fin de asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía , la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9.100.000".

Como consecuencia del préstamo, la actora dedujo los intereses en sus declaraciones del Impuesto sobre sociedades; cantidades que fueron regularizadas por la Inspección al considerar que no eran gastos deducibles.

En esta línea, ya se anticipa, que la actora no ha acreditado suficientemente que dicho préstamo tuviera por objeto financiar su actividad ordinaria sino el pago del dividendo.

Como expone la Abogacía del Estado, así resulta de las circunstancias fácticas en las que se produce la concesión del préstamo: se concede el mismo día que se aprueba el pago del dividendo; se concede por un importe cercano al de las reservas voluntarias que se utilizan para parte del dividendo; e incluso del propio acuerdo de la Junta General de socios resulta una clara relación causa-efecto entre el pago del dividendo y la concesión del préstamo . A pesar de que en el acuerdo se exprese que el fin del préstamo era asegurar la liquidez del negocio ordinario, ello no se aviene con la propia contabilidad de la actora, de la que se desprende que disponía de importantes reservas acumuladas que le permitían disponer de los recursos necesarios para el desarrollo de su actividad. Máxime cuando, además, la actora admite en su demanda que estaba "necesitada de recurso para financiar las partidas mencionadas (activo circulante) ya que no era financiable por los recursos propios, una vez distribuido el dividendo".

En definitiva, la necesidad de financiación deriva, claramente, del pago del dividendo, no de la actividad propia de la sociedad pues si así fuera sería fácil identificar para que proyectos, gastos o nuevas inversiones era necesario eses préstamo, habiéndose indicado solamente que lo necesitaba para financiar su activo circulante, alegación absolutamente genérica.

Adicionalmente, el reparto de dividendos no genera un gasto fiscalmente deducible, en virtud del art 14.1.a) del TRLIS:

" 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

d) Los que representen una retribución de los fondos propios".

En consecuencia, debe desestimarse este recurso.

Ultimo. Costas

A tenor de los artículos 68.2 y 139.1 de la vigente ley jurisdiccional, modificado el ultimo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, las costas procesales se impondrán en primera o única instancia a la parte que haya visto rehusadas todas sus pretensiones en la sentencia o en la resolución del recurso o del incidente, excepto que se aprecien y así se razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho de derecho. En este caso procede imponer las costas procesales a la actora si bien limitadas a la cifra de 2000 euros, IVA incluido.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad DUSCHOLUX IBERICA, SA contra la resolución del TEARC de fecha 14 de mayo de 2019, con imposición de costas a la actora si bien limitadas a 2000 euros, IVA incluido.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de 30 días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA. La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE núm. 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del Tribunal Supremo. Para el cómputo del plazo de 30 días se estará a lo dispuesto en el art 2.2 del Real Decreto Ley 16/2020, de 28 de abril (BOE 29.4.2020).

Así mediante esta sentencia, que se llevará por testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.