

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087027

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1093/2022, de 26 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5693/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Liberalidades/gasto necesario. Préstamo otorgado por un tercero para financiar con carácter puntual la distribución de la prima de emisión. La Sala se remite a su STS de 30 de marzo, recurso n.º 3454/2019 (NFJ081566), 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 [...]". 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. Conforme a esta doctrina la sentencia impugnada debe ser casada y anulada en la parte que resulta contraria a la anterior doctrina, esto es, al considerar -indebidamente- como no deducibles, los gastos correspondientes a los intereses del préstamo otorgado a la recurrente. La sentencia de instancia avala la posición de la Inspección tributaria, que consideró que los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad destinado a la restitución a los socios de una parte de la prima de asunción de participaciones no podían constituir un gasto deducible, por no hallarse correlacionados con los ingresos, calificándolos de mera liberalidad, y no cabe calificar estos gastos como donativos o liberalidades no deducibles, por no ser de aplicación el art. 14.1.e) TR Ley IS, así como, en las circunstancias del caso, tampoco pueden ser considerados como una retribución de fondos propios que hubiera de quedar excluida de la condición de gastos deducibles por aplicación del art. 14.1.a) TR Ley IS. Por contra, estimamos que los gastos financieros devengados por el referido préstamo están relacionados de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no lo sea con determinado ingreso, y son deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, dado que cumplen con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental. [Vid., ATS de 18 de marzo de 2021, recurso n.º 5693/2020 (NFJ081549) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de junio de 2020, recurso n.º 748/2018 (NFJ079605) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14 y 19.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.093/2022

Fecha de sentencia: 26/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5693/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5693/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1093/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5693/2020, interpuesto por BK Professional Components Holding, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don Jorge Castello Navarro, bajo la dirección letrada

de don Pablo Enrique Cardona Martín, contra la sentencia dictada el 4 de junio de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJ de la Comunidad Valenciana"), en el recurso núm. 748/2018.

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

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 996/2020 de 4 de junio, que desestimó el recurso núm. 748/2018, interpuesto por la representación procesal de BK Professional Components Holding, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de febrero de 2018 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm.46/44/2015, relativa a la liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012.

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Jorge Castello Navarro, en representación de BK Professional Components Holding, S.L., mediante escrito de 28 de agosto de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 4 de junio de 2020.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 18 de marzo de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar si cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 10.3 y 14.1. a) y e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

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

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Jorge Castello Navarro, en representación de BK Professional Components Holding, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 27 de abril de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 10.3 y 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("TRLIS"), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, "BOE" núm. 61, de 11 de marzo.

Entiende que si la sentencia recurrida hubiese interpretado correctamente el artículo 14.1.e) en conexión con el artículo 10.3, ambos del TRLIS, habría alcanzado las siguientes conclusiones:

1) El artículo 10.3 TRLIS establece que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se calculará a partir del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, y corrigiendo el mismo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley. Esto es, el citado artículo partiría del resultado contable.

2) Por tanto, todo gasto contable sería, en principio, deducible salvo que una disposición de la citada norma disponga lo contrario, lo cual entiende que no ocurre en el presente caso. Y ello, en mayor medida si cabe cuando ni la realidad del gasto, ni su efectivo y correcto registro contable han sido cuestionados en ningún momento por parte de la Inspección.

Por todo ello, cree que la infracción del artículo 14.1.e) en conexión con el artículo 10.3, ambos del TRLIS es relevante para el caso concreto pues de la interpretación de estos se derivaría si el gasto financiero es o no es deducible, siendo esta calificación la finalidad de la Inspección que origina el presente expediente.

Solicitando la anulación de la resolución recurrida considerando que, en este caso, el gasto debe ser deducible.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 1 de junio de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, lo siguiente:

Sobre la cuestión de interés casacional apunta que, frente a lo alegado de contrario, la sentencia 458/2021, de 30 de marzo, rca. 3454/2019, no crea jurisprudencia y solicita que la Sala reconsidere la cuestión, con vuelta a la doctrina tradicional hasta ese momento sobre el tema, de modo que la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión, debería partir no exclusivamente de una interpretación literal y cerrada del art.14.1.e) TRLIS [actual art.15.e) LIS 2014], que es uno solo de los criterios interpretativos de las normas jurídicas del seno del conjunto del precepto, en relación con la regulación general del Impuesto, en una interpretación de la norma, no solo literal sino también sistemática y acorde con su finalidad (arts.12.1 LGT y 3.1 CC) y con la doctrina tradicional de esa Sala.

En el caso de los gastos deducibles del Impuesto de Sociedades, aunque ni la LIS 1995, ni el TRLIS, ni la LIS 2014, se refieran ya expresamente al requisito de la necesidad de los gastos para obtener los ingresos como condición para su deducibilidad que sí se recogía en la Ley 61/1978, el principio de correlación entre ingresos y gastos se encontraría insito en la regulación, anterior y actual, del impuesto.

Considera que el art. 14.1.e) TRLIS [actual art.15.e) LIS 2014] ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos. A juicio del abogado del Estado, cuando el precepto dice que no se consideran donativos y liberalidades los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos (aunque jurídicamente puedan serlo), se ha de entender, a la inversa, que los gastos no correlacionados con los ingresos, a los solos efectos de su deducibilidad, que son los que regula este artículo, deben ser considerados como liberalidades, aunque jurídicamente no lo sean y, por tanto, no deducibles.

Por ello, entiende que, en casos como el que nos ocupa, los gastos financieros que, claramente constituyen la contraprestación que recibe el Banco por adelantar el capital necesario para realizar unas operaciones, la consideración como liberalidad no deducible a efectos del art. 14.1.e) TRLIS, no supondría que se esté calificando jurídicamente el contrato de préstamo con el banco, como contrato gratuito o como donación, lo que ve obvio no es. Lo que supondría es que, analizando la operación que, a partir de ese contrato, se trata de financiar, deduce que esta no tiene relación con los ingresos de la sociedad, sino que se realiza en beneficio de los socios; de aquí su calificación como liberalidad y, por ende, como gasto no deducible.

La calificación como liberalidad se haría pues atendiendo a la relación entre la Sociedad y el gasto, para dilucidar si repercute o no en beneficio de esta. No se haría extensiva pues a la relación entre Sociedad y tercero que recibe el pago.

Mantiene que la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana concluye, con acierto, a partir de su valoración de las circunstancias fácticas concurrentes en el supuesto (no revisables en casación) que la operación de compra -vía préstamo- de las propias participaciones que realizó la recurrente, fueron concebidos en beneficio de los socios y no de la Sociedad.

Desde este punto de vista los intereses que pagó la Sociedad a raíz del préstamo que pidió para financiar esa operación, debería ser calificado como liberalidad de la Sociedad para con sus socios. Por tanto, los gastos financieros, pagados por la Sociedad para realizar dicha operación, no serían deducibles

Insiste, por último, en que la cuestión de si el concreto gasto realizado, guarda o no correlación directa e inmediata con el ingreso empresarial, es una cuestión de hecho que debe ser valorada por los órganos judiciales "a quo" a la vista de la prueba practicada y que, por tanto, no es susceptible de ser revisada en casación.

Solicita de esta Sala que, interpretando el artículo 14.1. letra e) y concordantes del TRLIS, a los que ha hecho mención en el escrito de oposición, siente como doctrina que:

"-El artículo 14.1.e) TRLIS [actual art. 15.e) LIS 2014], debe ser interpretado en el sentido de que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial, ha de ser calificado, a efectos de ese precepto, como una liberalidad y, por tanto, debe ser considerado gasto no deducible en el Impuesto de Sociedades. La consideración de liberalidad resulta, no de la calificación jurídica del contrato celebrado por la Sociedad con el tercero que da lugar al gasto, sino de la finalidad de la operación, que es la que excluye dicha correlación, en el sentido de si ésta se realiza primordialmente en favor de la sociedad, suponiéndole un ingreso, o en favor de sus socios o de terceros.

- A los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos, la correlación directa e inmediata entre ambos, es condición precisa y necesaria para dicha deducibilidad.

- La cuestión de si el concreto gasto realizado, guarda o no correlación directa e inmediata con el ingreso empresarial, es una cuestión de hecho que debe ser valorada por los órganos judiciales "a quo", a la vista de la prueba practicada y que, por tanto, no es susceptible de ser revisada en casación. "

Sobre esa base, solicita que se declare que no ha lugar al recurso de casación formulado confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución administrativa impugnada.

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 3 de junio de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de julio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La controversia jurídica del recurso de casación.

La cuestión debatida en casación es la relativa a determinar el carácter deducible de los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad recurrente, destinado a la restitución a los socios de una parte de la prima de asunción de participaciones.

Los hechos se circunscriben al 5 de diciembre de 2006, fecha en la que la recurrente realizó una operación de reducción del capital social a cero con devolución de aportaciones al entonces socio único y una posterior e inmediata ampliación de capital mediante la aportación no dineraria del 100% de las acciones de "Blinker España, S.A.U.". Estas acciones se valoraron a efectos de la ampliación de capital en 48.000.021,12 euros, resultando ampliado el capital social en un importe de 60.491,52 euros mediante la emisión de 15.753 participaciones sociales de 3,84 euros de nominal y la diferencia hasta alcanzar los 48.000.021,12 euros constituyó la prima de asunción de participaciones, alcanzando el importe de 47.939.529,60 euros, lo que representaba una prima de 3.043,20 euros por cada participación social.

El mismo día 5 de diciembre de 2006 se firmó un contrato de préstamo por importe de 34.250.000,00 euros con "CAIXA BANCO DE INVERSIÓN S.A. Sucursal en España", como entidad financiadora y agente, del que una parte sustancial se destinó a financiar cierta distribución de reservas de "BK Profesional Components Holding, S.L." y, ese mismo día, la Junta General de socios aprobó el reparto entre los socios de un importe de 20.000.000,00 euros con cargo a la prima de asunción que se había puesto de manifiesto en la aportación no dineraria realizada ese mismo día, de acuerdo y en proporción a la participación de cada socio en el capital de la sociedad.

Mientras que la Administración considera que los intereses del préstamo no pueden conceptuarse como gasto deducible, por no hallarse correlacionados con los ingresos, la recurrente opone que los gastos contables y onerosos, en los que no concurre el "animus donandi", vinculados al tráfico mercantil de la entidad y dirigidos a la obtención de beneficios no pueden considerarse liberalidades pues, en su opinión, no todo gasto sin correlación directa con los ingresos empresariales es necesariamente una liberalidad.

Por su parte, la sentencia impugnada, concluye que "el negocio jurídico de adquisición a los socios de participaciones propias, así como la paralela reducción de capital, son actos ajenos a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la sociedad, dada su naturaleza y, por ende, ajenos también a la actividad empresarial propiamente dicha, lo que significa que el gasto financiero debido a la entidad bancaria prestamista para financiar la operación no tiene naturaleza de deducible, conforme al artículo 14.1.e) de la LIS."

Segundo.

- Remisión a nuestra jurisprudencia.

Recientemente, en nuestra sentencia 1088/2022, de 21 de julio, rca. 5309/2020 hemos tenido la oportunidad de abordar una cuestión que presenta una evidente similitud con la que aquí presenta interés casacional y que no es otra que la relativa al carácter o no deducible de los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad recurrente, destinado al reparto de dividendos y a la adquisición de participaciones propias para su amortización.

En aquel recurso -como en el que ahora concita nuestra atención-, la Administración fundamentaba su decisión de rechazar el carácter deducible de los gastos financieros devengados por razón del préstamo en la circunstancia de considerar que se trataban de donativos o liberalidades del art. 14.1.e) TRLIS al no apreciar una correlación entre tales gastos y los ingresos u operaciones de la sociedad.

Dada la similitud entre ambos recursos y ante la circunstancia de que, en uno y en otro caso, nos encontramos ante gastos contables, realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial, razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina nos conducen a reproducir la argumentación que, en aquella sentencia,

justificó la estimación del recurso de casación y, en definitiva, la declaración de deducibles de los intereses del préstamo:

"SÉPTIMO.- El juicio de la Sala. La jurisprudencia fijada en la STS de 30 de marzo de 2021 .

En el auto de admisión del presente recurso, de 28 de octubre de 2019, ya se dejó constancia que respecto a la cuestión de interés casacional, y en relación a un litigio similar al que nos ocupa, se había admitido el recurso de casación 3454/2019, que ha sido resuelto por la sentencia de nuestra Sala de 30 de marzo de 2021 (ES:TS:2021:1253). La cuestión en aquel caso, según señala nuestra STS de 30 de marzo de 2021, consistía en analizar la deducibilidad de los gastos financieros ocasionados por "[...] la suscripción de un préstamo generador de una carga financiera, con el que se financia la compra de participaciones sociales propias en porcentaje del 40% del capital social y que amortiza mediante una reducción del capital con devolución de las aportaciones a los socios, no a su valor contable [...]" (FD 1).

En aquel caso, como también en el que nos ocupa, la cuestión de interés casacional viene dada por la base normativa en que la Administración tributaria fundamenta la no deducibilidad del gasto, a saber, el art. 14.1º.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades -precepto similar al actual vigente-, aunque también se hace una mención argumentativa al supuesto de gastos no deducibles por aplicación del apartado a) del mismo 14.1, si bien el fundamento jurídico de la exclusión de la deducibilidad de los gastos financieros en cuestión es, en definitiva, el art. 14.1.e) del TRLIS de 2004.

Disponen los preceptos referidos lo siguiente:

"[...] Artículo 14. Gastos no deducibles.

1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de fondos propios

b) [...]

e) Los donativos y liberalidades [...]"

Y a continuación precisa el art. 14.1.e) que "[...] No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. [...]"

El concepto de gastos deducibles y no deducibles ha de ser situado en el contexto de la definición del hecho imponible y método de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades, elementos que obviamente están sometidos al principio de legalidad tributaria, proclamado en el art. 31.3 de la Constitución (CE) y especificados dentro de los sometidos al principio de reserva de ley en el art. 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El artículo 4 del TRLIS define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen. Por su parte, para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la TRLIS dispone que "[...] en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas[...]"

Por consiguiente, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a ella habrá que estar como elemento amparado por el principio de legalidad y reserva de ley tributaria. Y, puesto que lo que se discute es si un determinado tipo de gastos contables son gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, debemos tener presente, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan, ya lo hemos señalado, los del apartado 1.e), sobre cuya interpretación hemos declarado, en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., 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 [...]."

Pero esta exégesis del precepto y del concepto de donativos y liberalidades y los casos en que, por excepción, pueden ser gastos deducibles, tan solo contempla una parte del problema suscitado, la de la consideración de gastos deducibles de aquellos donativos y liberalidades que, aún realizados a título gratuito, están dirigidos a alguna de las finalidades que se mencionan en el segundo párrafo del art. 14.1.e), en los términos que ha sido interpretado por nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit. La cuestión de interés casacional a dilucidar en el presente recurso de casación nos plantea si "[...] cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita [...]". Sin embargo, el auténtico núcleo de la cuestión controvertida es la exigibilidad y alcance de correlación entre ingresos y gastos, y su vinculación con el concepto de gasto deducible.

Para fijar las bases conceptuales, es necesario que recapitemos nuevamente los términos en que se configura la base imponible en el TRLIS de 2004, que descansa sobre el resultado contable de la entidad, en los términos legalmente dispuestos, sin perjuicio de las correcciones necesarias cuando aparecen diferencias entre los criterios contables y fiscales, que tratan de ser superadas por las reglas contenidas en el Título IV.

Dentro de esas reglas, la Administración, y también la resolución del TEACat sostiene que el gasto que ahora nos ocupa se trata de un supuesto comprendido en el art. 14.1.e) TRLIS, donativos y liberalidades, que no está conceptuado como gasto deducible, salvo que se trate de algunos de los que la propia LIS, después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece como excepciones, así los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. Y es en este último inciso donde se asienta el hilo argumentativo del planteamiento de la Administración, seguido por la sentencia recurrida, a saber, que se trata de gastos que, para ser deducibles, deberían estar correlacionados con los ingresos, y que en este caso se afirma que no lo están.

Al igual que observamos en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., el planteamiento de la Administración, compartido por la sentencia recurrida, de que los gastos financieros en cuestión son donativos o liberalidades y por ello no deducibles, al no estar en ninguna de las excepciones en que sí lo serían, 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 o liberalidades. En realidad, se trae a colación el art. 14.1.e) con el fin de extender a los gastos en general los específicos términos de la exigencia de correlación entre ingresos y gastos que prevé dicho precepto respecto a los donativos y liberalidades que pueden constituir gastos deducibles. Así las cosas, la primera infracción que opone la parte recurrente, infracción del artículo 14.1.e) TRLIS en relación con la imposibilidad de subsumir en la categoría de donativos y liberalidades aquellos gastos onerosos en los que no concurre animus donandi, resulta evidente. Hemos de convenir que estamos ante una operación y unos gastos que no se han calificado de fraudulentos o artificiosos, con la finalidad exclusiva o principal de obtener una ventaja fiscal; tampoco se ha sostenido por la Administración que se trate de retribución de fondos propios (art. 14.1.a TRLIS, que dispone que no tendrán la consideración de gastos deducibles los que representen una retribución de fondos propios) porque, obviamente, los gastos financieros de un préstamo no tienen esta consideración, y la mención de la sentencia acerca de que "[...] el reparto de dividendos no genera un gasto fiscalmente deducible en virtud del art. art. 14.1.a) del TRLIS [...]" carece del menor desarrollo o argumentación, y ni siquiera explica la conexión que parece sugerir. Y aunque el acta de inspección y la resolución del TEAR de Cataluña, sí afirman que la causa de obtener el préstamo es la decisión de acordar el reparto de dividendo, no se llega al punto de sostener que exista ningún tipo de actuación fraudulenta en ello, y lo cierto es que la causa legal por la que se niega que sean deducibles los gastos financieros devengados por razón del mismo es la calificación como donativos o liberalidades del art. 14.1.e) TRLIS, y la negación de la correlación entre tales gastos y los ingresos u operaciones de la sociedad.

Ahora bien, la realidad es que estamos ante gastos contables realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial. Partiendo de dicho presupuesto, y conforme al esquema anteriormente explicado para la determinación de la base imponible, el gasto contable es gasto deducible, excepto que sea preciso el ajuste fiscal conforme, en este caso, a los gastos exceptuados como gastos fiscalmente deducibles comprendidos en el art. 14; en el caso que nos ocupa, insistimos en ello, no se ha subsumido el supuesto de hecho en otro apartado más que en el 14.1.e), esto es, se ha calificado por la Administración y ha sido ratificado por la Sala de instancia como donativos o liberalidades, calificación que a la vista de las características y finalidad de los mismos no cabe compartir, pues evidentemente son gastos financieros con origen en el cumplimiento de un contrato, el de préstamo, con causa onerosa. Por tanto, no cabe subsumirlos, primero en la categoría de donativos o liberalidades, y posteriormente, de estar ante estos analizar si deben exceptuarse por encajar en la subcategoría que precisa el propio art. 14.1.e) TRLIS.

La interpretación del concepto de donativos y liberalidades no permite incluir en el mismo unos gastos financieros que, como es el caso, están acreditados documentalmente, incorporados a la contabilidad y tienen

claramente una causa onerosa y no gratuita. Sustener que no había necesidad de acometer esta operación de préstamo porque los fondos propios disponibles (reservas voluntarias) podrían haber servido al mismo fin, carece de toda relevancia desde el punto de vista de la calificación fiscal de los gastos. En realidad, toda la argumentación de la Administración, así como de la sentencia recurrida, cuestionan decisiones de gestión de los recursos económicos de la empresa, pues, se dice, en el caso de la empresa recurrente existía un volumen de reservas voluntarias suficiente para hacer frente al reparto de dividendos, esto es, la retribución de fondos propios, sin necesidad de acudir a financiación externa. Se afirma que la única razón de acudir al préstamo de la matriz es convertir en deducibles unos gastos financieros que de otra manera no lo serían. Y añade que no se ha demostrado que el préstamo fuera necesario para determinado proyecto u operación del giro económico de la empresa, y que no existe correlación entre el gasto (en este caso financiero) y los ingresos de la sociedad, que en definitiva es la auténtica razón por la que se niega que el gasto sea deducible. La Administración recurrida insiste en que ésta es una cuestión de hecho que no debe ser abordada en el recurso de casación. Pero no estamos ante una cuestión de hecho, sino ante la calificación jurídica de unos hechos no controvertidos, esto es, si son liberalidades los gastos financieros en cuestión por el hecho de no relacionarse con un ingreso identificable y singularizado, o por contra, si no siendo liberalidades, y por tanto, no resultar de aplicación el art. 14.1.e) TRLIS, cuál es el alcance que debe tener el principio de correlación entre ingresos y gastos. Todo ello son calificaciones jurídicas que se proyectan respecto a unos hechos no controvertidos, y como tales calificaciones jurídicas, son plenamente revisable en casación.

Pues bien, descartado que estemos ante unos gastos calificables de donativo o liberalidad, por responder la carga financiera para atender el servicio de la deuda contraída con el préstamo a la misma causa onerosa que el propio préstamo, carece de sentido extendernos en la interpretación de la correlación entre gastos que constituyan donativos o liberalidades que sí pueden ser objeto de deducción, esto es, del art. 14.1.e) TRLIS, sin perjuicio de remitirnos sobre tal cuestión a la doctrina ya fijada en la STS de 30 de marzo de 2021. Por contra, lo relevante es analizar el principio de correlación entre gastos y los ingresos de la sociedad en términos generales, y no específicamente la relativa a los gastos calificables como donativos y liberalidades. Y en este ámbito más general, no cabe concebir esta correlación como la existente entre una determinada operación o proyecto que tienda a reportar un ingreso también singularizado, sino con el conjunto de la gestión económica de la sociedad. Como hemos precisado en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., "[...] si bien no existe una regulación precisa sobre qué ha de entenderse por correlación entre ingresos y gastos, unos y otros conforman la gestión financiera de la actividad empresarial que como tal se proyecta, habitualmente, mediante la realización de un conjunto de acciones dirigidas a la obtención de un mejor resultado, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una concreta operación o proyectándose de futuro [...] y con cita a su vez de nuestra STS de 8 de febrero de 2021 (rec. cas. 3071/2019), sobre deducibilidad de los intereses de demora [...] no vemos que los intereses de demora no estén correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles [...]". Por ello, y desde esta perspectiva más amplia, hemos afirmado en la STS de 30 de marzo de 2021, cit. que esta correlación de los gastos con el ejercicio de la actividad empresarial es una noción que "[...] no existe inconveniente en acoger, como criterio más amplio, objeto de las matizaciones que en cada caso sean necesarias, que también puede ser gasto deducible el que está correlacionado con la propia actividad económica empresarial, en tanto que, en general, resulta incontrovertible su vinculación con los ingresos. Cabe añadir que los ciclos económicos de las empresas no tienen por qué coincidir con el período impositivo del gravamen que nos ocupa, de suerte que no son extrañas operaciones empresariales cuyo resultado económico exceden del período de imputación en el impuesto sobre sociedades, sin que por ello se le pueda negar su condición, en su caso, de gasto deducible en el período de imputación que corresponda cuando existe la correlación con la actividad económica empresarial. [...]" (FD 2).

Examinada desde esta perspectiva más global, es obvio que la operación de financiación objeto de controversia permite a la sociedad conservar sus recursos propios en lugar de disponer de los mismos para abonar los dividendos a repartir, pero no por ello deja de estar correlacionado con el ejercicio de la actividad empresarial. También resulta evidente que la misma finalidad podría haberse conseguido acudiendo a una financiación de terceros (aunque no se ha cuestionado que la del caso se atiene a los costes de mercado) o disponiendo de los fondos propios, como sostiene la Administración, posibilidad que, por otra parte, estaría condicionada por una serie de aspectos como el tipo de activos, el grado de liquidez, etc. Pero esta es una decisión que corresponde a los órganos gestores de la sociedad, y en modo alguno cabe someter las condiciones de deducibilidad de los gastos al juicio de valor que pretende la Administración, que debe limitarse a verificar si concurren los requisitos y condiciones que han sido fijadas por la ley tributaria (principio de legalidad y reserva de ley) y a las que deben atenderse tanto la Administración como los contribuyentes. En conclusión, hay que insistir en la idea de que, cuando no haya de ser corregido por la aplicación de las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible; en concreto, un gasto financiero como el que analizamos, que es necesario para hacer frente al préstamo referido, sobre lo que no ha existido discusión ni controversia, es un gasto contable y como tal fue registrado, justificado en los períodos que nos ocupa e imputado temporalmente, luego es un gasto fiscalmente deducible."

Tercero.

- Contenido interpretativo de esta sentencia.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, remitiéndonos a lo expresado en el Fundamento de Derecho Octavo de nuestra sentencia 458/2021 , de 30 de marzo, rca. 3454/2019 , procede declarar lo siguiente:

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.

Cuarto.

- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

La sentencia impugnada en casación debe ser casada y anulada en la parte que resulta contraria a la anterior doctrina, esto es, al considerar -indebidamente- como no deducibles, los gastos correspondientes a los intereses del préstamo otorgado a la recurrente.

En efecto, la sentencia de instancia avala la posición de la Inspección tributaria, que consideró que los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad destinado a la restitución a los socios de una parte de la prima de asunción de participaciones no podían constituir un gasto deducible, por no hallarse correlacionados con los ingresos, calificándolos de mera liberalidad.

Sin embargo, conforme a lo expresado, no cabe calificar estos gastos como donativos o liberalidades no deducibles, por no ser de aplicación el art. 14.1.e) TRLIS, así como, en las circunstancias del caso, tampoco pueden ser considerados como una retribución de fondos propios que hubiera de quedar excluida de la condición de gastos deducibles por aplicación del art. 14.1.a) TRLIS.

Por contra, estimamos que los gastos financieros devengados por el referido préstamo están relacionados de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no lo sea con determinado ingreso, y son deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, dado que cumplen con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

En consecuencia, la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 996/2020 de 4 de junio debe ser anulada en cuanto aplica un criterio contrario a la doctrina jurisprudencial, enunciada en el Fundamento de Derecho anterior; y, conforme a lo expuesto, procederá estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 748/201, interpuesto por la representación procesal de BK Professional Components Holding, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de febrero de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación, únicamente en cuanto a que no reconoce el carácter deducible de los intereses del préstamo otorgado a la recurrente, manteniendo, íntegramente, el resto de sus pronunciamientos.

Quinto.

- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose 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. En cuanto a las costas de la instancia, 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

1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Tercero de esta sentencia, por remisión al Fundamento de Derecho Octavo de nuestra sentencia 458/2021, de 30 de marzo, rca. 3454/2019.

2.- Estimar el recurso de casación 5693/2020 interpuesto por la representación procesal de BK Professional Components Holding, S.L. contra la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana núm. 996/2020 de 4 de junio, sentencia que se casa y anula en la parte que resulta contraria a la anterior doctrina, esto es, al considerar - indebidamente- como no deducibles, los gastos correspondientes a los intereses del préstamo otorgado a la recurrente.

3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 748/2018, interpuesto por la representación procesal de BK Professional Components Holding, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de febrero de 2018, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación, únicamente en cuanto a que no reconoce el carácter deducible de los intereses del préstamo otorgado a la recurrente, manteniendo, íntegramente, el resto de sus pronunciamientos.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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). 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.