

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ087030

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 1091/2022, de 26 de julio de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4762/2020***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Remuneración del capital. Préstamo otorgado por el socio mayoritario para el pago de dividendos.** 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 RDLeg 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. 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 al reparto de dividendos y a la compra de participaciones propias para su amortización y consiguiente reducción del capital social, en el marco de una operación realizada con la finalidad de proporcionar una restitución de aportaciones a los socios, no podían constituir un gasto deducible, por no hallarse correlacionados con los ingresos, calificándolos de mera liberalidad. Sin embargo 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 [Vid., ATS de 25 de febrero de 2021, recurso n.º 4762/2020 (NFJ081248) y SAN de 13 de marzo de 2020, recurso n.º 874/2017 (NFJ078493) 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. 1.091/2022

Fecha de sentencia: 26/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4762/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4762/2020

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. 1091/2022

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. 4762/2020, interpuesto por Aligator Company 21, S.L., representado por la procuradora de los Tribunales doña María del Carmen Pardillo Landeta, bajo la dirección letrada de doña María Teresa González Martínez, contra la sentencia dictada el 13 de marzo de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 874/2017.

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 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2020, que estimó parcialmente el recurso núm. 874/2017, interpuesto por la representación procesal de Aligator Company 21, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de junio de 2017, estimatoria en parte de las reclamaciones formuladas contra liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, concepto Impuesto Sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, así como contra la sanción derivada de la misma.

La liquidación y la sanción fueron cuestionadas en la instancia denunciando su improcedencia con relación a diversos aspectos, como la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria; la valoración de aportaciones no dinerarias; los intereses del préstamo; los pagos a la familia Soledad; los ajustes a reservas; los gastos de viaje y las retribuciones satisfechas a los administradores, estimándose el recurso contencioso-administrativo únicamente con relación a la deducción de los denominados gastos de viaje.

### Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña María del Carmen Pardillo Landeta, en representación de Aligator Company 21, S.L, mediante escrito de 15 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 13 de marzo de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 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 25 de febrero 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 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). La procuradora doña María del Carmen Pardillo Landeta, en representación de Aligator Company 21, S.L, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 de abril de 2021, que observa los requisitos legales.

Principia su escrito de interposición poniendo de manifiesto que la Sala de Admisión guarda silencio sobre la concurrencia o no de interés casacional respecto del resto de infracciones invocadas en su escrito de preparación, que son las siguientes:

A fortiori -considera la recurrente- que la ausencia de contestación por parte del Tribunal Supremo -aunque sea para inadmitir- las cuestiones planteadas como de interés casacional por la recurrente comportarían una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE en su vertiente procesal (con doble vertiente de acceso a los recursos legalmente previstos y de acceso a la jurisdicción) desde el momento en que tal proceder le impediría obtener una respuesta motivada y fundada en Derecho sobre las cuestiones invocadas en su escrito de preparación.

En definitiva, con base en todo lo que antecede, el escrito de interposición no quedaría constreñido por el auto de admisión, pudiendo recaer sentencia con aptitud abierta a examinar cuestiones no explícitamente recogidas en la determinación del concreto interés casacional en el auto de admisión, con la única condición de que fueran anunciadas en el escrito de preparación.

A continuación, la recurrente desarrolla todas las infracciones alegadas en su escrito de preparación, fueran o no admitidas de forma expresa en el auto de admisión, sobre las cuales -entiende- ha de versar el debate casacional.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada se centra, en primer término, en la infracción del artículo 9.3 CE, del principio de buena administración, así como los artículos 66 a) y 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y del artículo 65.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo.

Aduce que la entidad Aligator es cabecera del grupo fiscal 436/08 y que el 20 de octubre de 2012, la Administración notificó a una de las dependientes del Grupo, en concreto, a Lledó Iluminación, S.A., comunicación de inicio de actuaciones inspectoras en relación con el IS de los ejercicios 2008 y 2009, no siendo hasta el día 20 de diciembre de 2012 cuando realiza tal notificación expresa a la entidad dominante del Grupo, Aligator Company 21, S.L, la cual, sin embargo, ya había tenido conocimiento de tal inicio de actuaciones, hecho no controvertido por no haber sido discutido ni por el TEAC ni por la Audiencia Nacional.

A estos efectos censura a la sentencia de instancia que el cómputo del inicio de actuaciones inspectoras deba entenderse producido en la fecha en que se efectuó la notificación administrativa de la comunicación dirigida a la entidad dominante -20 de diciembre de 2012- y no el 20 de octubre de 2012, fecha en la que se iniciaron las actuaciones frente a la dominada.

Entiende que la cuestión que debe desentrañarse es qué debe entenderse por conocimiento formal a los efectos del 65.4 TRLIS y si este se constriñe de manera exclusiva y sin matices a la comunicación formal a la entidad dominante.

En segundo lugar, considera que la sentencia de instancia infringe lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS, al confirmar el carácter de liberalidad de los gastos financieros incurridos en la operación mercantil de reducción de capital con devolución de aportaciones y en el reparto de dividendos, determinando que los mismos no están correlacionados con los ingresos.

Frente a la tesis de la sentencia de instancia, explica que los gastos financieros soportados no pueden ser categorizados como una liberalidad prevista en el artículo 14.1, letra e) TRLIS y que constituyen: un gasto contable integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ex artículo 10.3 TRLIS; de carácter oneroso, por cuanto el interés satisfecho constituye la contraprestación por la financiación recibida y vinculado al tráfico mercantil de la sociedad, estando tendencialmente dirigido a la obtención de beneficios, dada la situación de bloqueo en que se encontraba el Grupo Lledó.

Considera que tampoco cabe negar la deducibilidad de los intereses por no existir correlación con los ingresos pues en general, todos los gastos en los que incurra un contribuyente con la finalidad de perseguir el lucro que le es propio se consideran como deducibles, con independencia de que en su realización no exista finalidad retributiva directa. Adicionalmente, señala que la financiación concedida tenía como único fin atender a una necesidad puntual de falta de tesorería para hacer frente al pago del dividendo, falta de liquidez que, en modo alguno, estaba motivada por la ausencia de beneficios, sino todo lo contrario, pues LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. contaba con beneficios de importe suficiente para hacer frente al pago de dividendo.

Recuerda que la postura que defiende ha sido ratificada por varias consultas de la Dirección General de Tributos y, además, trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo 458/2021, de 30 de marzo, rca. 3454/2019, ECLI:ES:TS:2021:1233, cuya doctrina interpretativa debe proyectar sus efectos sobre el caso aquí enjuiciado, por cuanto que aquella se pronuncia sobre un supuesto en el que se discute si los gastos financieros derivados de un préstamo otorgado a una entidad para la adquisición de participaciones propias posteriormente amortizadas deben considerarse liberalidad al no tener correlación con los ingresos de la compañía.

En tercer término, aduce que la sentencia impugnada infringe los artículos 19.1 y 19.3 del TRLIS, al haber imputado un ingreso en un periodo impositivo posterior a aquel en el que se devengó.

Refiere que LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. dotó contablemente en exceso la amortización del inmovilizado inmaterial correspondiente a aplicaciones informáticas en los ejercicios 2004 a 2008, por un importe total de 316.496,56 euros. Afirma que ese error contable fue detectado y corregido en las cuentas anuales de 2009,

procediéndose a tal efecto a realizar un ajuste contable, incrementando el valor de dicho inmovilizado en el referido importe, siendo la contrapartida de este incremento un abono a la cuenta de reservas voluntarias.

En virtud de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, el ingreso correspondiente a ejercicios anteriores motivará, en el ejercicio en que se subsana el error, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente y con carácter general en el patrimonio neto (en concreto, en una partida de reservas).

Apunta que, fiscalmente, este abono a reservas no se integró en la base imponible individual de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A y que, al amparo de una interpretación errónea del artículo 19 del TRLIS, la Sala de instancia concluye que el abono a reservas derivado de la corrección de un error contable conlleva consecuencias fiscales que deben ser imputadas al ejercicio en el que dicho error ha sido corregido, por lo que se debe practicar un ajuste extracontable positivo en la base imponible.

Para la recurrente, dicha imputación temporal supone una infracción de lo dispuesto en artículos 19.1 y 19.3 del TRLIS pues el indicado ingreso debió imputarse a cada uno de los años en los que se fue generando, presentando, para ello, la correspondiente declaración complementaria al efecto de incorporar el ingreso atendiendo al criterio de devengo mediante un ajuste extracontable positivo.

Como consecuencia del criterio mantenido por la Sala de instancia, considera que se transgrede el principio de seguridad jurídica -ex artículo 9.3 CE- y el instituto de la prescripción, regulado en el artículo 66 a) de la LGT.

Concluye interesando de la Sala lo siguiente:

"(i) Que declare la prescripción de los ejercicios 2008 y 2009, pues conforme a la interpretación que propugna del artículo 65.4 del TRLIS ( artículo 56.4 de la LIS actualmente vigente) iluminada por los principios de seguridad jurídica y buena administración, se encuentra prescrita la facultad para liquidar los citados ejercicios por haber transcurrido el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras por cuanto el inicio del procedimiento inspector ha de situarse el 20 de octubre de 2012, fecha en la que la entidad dominante tuvo pleno conocimiento de la Inspección -cuestión que no ha sido discutida en ninguna fase del procedimiento-, y sin que pueda derivarse dicho conocimiento de forma exclusiva de la notificación administrativa de la comunicación de inicio de actuaciones dirigida a la entidad dominante, cuando tal conocimiento puede deducirse plenamente de otros hechos que han quedado plenamente acreditados en el expediente base del presente recurso.

En virtud de lo anterior, al no haberse interrumpido la prescripción como consecuencia del desarrollo de las actuaciones inspectoras hasta la fecha de notificación del Acuerdo de liquidación (21 de enero de 2015), a esa fecha - teniendo en cuenta estos 81 días de dilaciones, entiende que el plazo de finalización ya no sería el 20 de octubre de 2014, sino que se ampliaría hasta el 9 de enero de 2015, es decir, 12 días después de la fecha en que dichas actuaciones deberían haber concluido- ya habría prescrito claramente el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en relación con el IS de los ejercicios 2008 y 2009, razón por la cual el referido acto administrativo así como el Acuerdo de imposición de sanción que trae causa del mismo deberían declararse nulos.

(ii) Que declare que son deducibles los gastos financieros derivados de los préstamos suscritos destinados al reparto de dividendos y a la adquisición de acciones propias para su posterior amortización, por constituir gastos financieros con causa onerosa, lo que impediría subsumirlo en la categoría de donativos o liberalidades.

(iii) Que declare que el ingreso registrado contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo en una cuenta de reservas, no deberá integrarse en la base imponible del citado ejercicio, por así desprenderse de la interpretación conjunta de los artículos 19.1 y 19.3 del TRLIS -actuales arts. 11.1 y 11.3.1º segundo inciso de la LIS-; lo que a su vez conllevará que se declare la prescripción para regularizar tal ajuste por 24 provenir de ejercicios prescritos. En consecuencia, en el ejercicio en que se registra contablemente el abono a reservas (2009), no procede integrar ingreso alguno en la base imponible a efectos del Impuesto de Sociedades con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 del TRLIS; y encontrándose prescritos los ejercicios 2004 a 2007 en el momento en que se iniciaron las actuaciones inspectoras respecto de los períodos impositivos al margen referenciados, únicamente podría imputarse el ingreso contabilizado en la cuenta de reservas del ejercicio 2009, al ejercicio 2008.

(iv) Que en virtud de todo lo anterior, anule la liquidación tributaria de que este recurso trae causa."

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación y defensa 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, alerta de que deben quedar extramuros de este recurso de casación las dos cuestiones omitidas en el auto de admisión (prescripción de la acción para determinar la deuda por exceso de duración de las actuaciones inspectoras e imputación indebida de un ingreso en un periodo impositivo posterior a aquel en el que se devengó) que, entiende obvio, no guardan relación directa alguna con la cuestión admitida ni la parte recurrente ha intentado establecer dicha conexión, por lo que le resulta inevitable que no se tomen en consideración por esta Sala aplicando su doctrina sobre el particular.

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 sino 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.

Apunta que, en el caso de los gastos deducibles del Impuesto sobre 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 ínsito 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.

En consecuencia, 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, en casos como el que nos ocupa, de 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 atendiendo a la relación entre la Sociedad y el gasto, para dilucidar si repercute o no en beneficio de esta. No se haría extensiva a la relación entre Sociedad y tercero que recibe el pago.

A partir de lo que expone, mantiene que la sentencia de la Audiencia Nacional 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, así como el préstamo concedido para el pago del dividendo, fueron concebidos en beneficio de los socios y no de la Sociedad.

Desde este punto de vista pues, los intereses que pagó la Sociedad a raíz del préstamo que pidió para financiar esas operaciones, deberían ser calificados 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, declare que no ha lugar al recurso de casación formulado confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC 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 12 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 al reparto de dividendos y a la adquisición de participaciones propias para su amortización en el marco de una operación realizada con la finalidad de proporcionar una restitución de aportaciones a los socios.

**Segundo.**

- La argumentación de la sentencia de instancia sobre la cuestión de interés casacional.

Al inicio de su Fundamento de Derecho Quinto, la sentencia de instancia expone el planteamiento de la recurrente con relación a los gastos financieros relacionados con la operación mercantil de reducción de capital con devolución de aportaciones y reparto de dividendos:

"QUINTO. - En el siguiente se plantea la deducibilidad de los intereses del préstamo.

Recuerda que el 21 de diciembre de 2007 las entidades ALIGATOR COMPANY 21, S.L. y LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. suscribieron un préstamo de carácter sindicado con el Banco de Sabadell, S.A y la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona (La Caixa) para proceder a la financiación de necesidades corporativas generales y a la refinanciación de su deuda circulante existente y posteriores necesidades de tesorería. El referido préstamo se dividía en dos tramos:

Un Tramo A, a favor de ALIGATOR COMPANY 21, S.L., consistente en un préstamo puente, por importe de hasta 12 millones de euros, a los efectos de financiar la adquisición de las propias participaciones de dicha entidad, así como obtener determinada financiación adicional para financiar los gastos devengados como consecuencia del referido contrato y las garantías correspondientes.

Un Tramo B, a favor de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., consistente en un préstamo a largo plazo, por importe de 12 millones de euros, a los efectos del pago del dividendo de esta sociedad.

De este modo, LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. repartió un dividendo a su accionista único, ALIGATOR COMPANY 21, S.L., por importe de 12 millones de euros. Con la liquidez obtenida con la distribución del referido dividendo, ALIGATOR COMPANY 21, S.L. procedió, con fecha 22 de enero de 2008, a amortizar el tramo A del préstamo bancario recibido.

La deducibilidad de todos los gastos, incluidos los de naturaleza financiera, no está condicionada a la correlación de los mismos con los ingresos. Pero es que, además, aun aceptado a efectos puramente dialécticos esta necesaria correlación, la misma concurre claramente en el presente supuesto.

El dividendo distribuido se corresponde con las reservas existentes en sede de LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. y que se han nutrido con los beneficios previamente obtenidos por esta sociedad como consecuencia de su operativa empresarial. Basta con examinar el detalle de los fondos propios a 31 de diciembre de 2007 de dicha entidad que consta en la página 21 del Acuerdo de Liquidación para constatar que estas reservas existen y por un importe muy superior a los 12 millones de euros de dividendo distribuido. En concreto, el importe de las reservas asciende a 22.755 miles de euros y el resultado obtenido en el ejercicio 2007 asciende a 3.597 miles de euros.

La financiación concedida tiene como único fin atender a una necesidad puntual de falta de tesorería para hacer frente al pago del dividendo, falta de liquidez que, en modo alguno, está motivada por la ausencia de beneficios, sino todo lo contrario, pues LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. cuenta con beneficios de importe suficiente para hacer frente al pago de dividendo.

¿Qué hubiera opinado entonces esa Delegación Especial si LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A., en el momento del acuerdo del reparto del dividendo, dispusiese de los 12 millones de euros en sus cuentas bancarias e, inmediatamente después del pago del dividendo, se endeuda con 12 millones de euros para hacer frente al pago de las nóminas, a los proveedores y a los acreedores? Seguramente, no habría cuestionado la deducibilidad de los intereses financieros devengados. "

A partir de aquí, la sentencia se limita a copiar parte de la resolución del TEAC para pasar, luego, a despachar el planteamiento descrito en estos términos:

"Compartimos el criterio de la parte actora de que la no deducibilidad de todos los gastos financieros no esta necesitada de su correlación con los ingresos.

Ahora bien, la resolución del TEAC, pág. 23, es muy clara al definir la mecánica de la operación realizada: "El dinero que se otorga a Aligator se destina a la amortización de participaciones que es el objeto y la causa principal del préstamo. Pero en lugar de hacerse cargo Aligator de la devolución de principal e intereses que dicho préstamo generaría, se utilizan los 12 millones concedidos a Lledó para cancelar el préstamo (vía reparto de dividendos),

permitiendo el préstamo en esta última sociedad", puesto que la finalidad del préstamo es única, y es satisfacer a la familia Soledad el importe de las participaciones que se amortizan, actos que son, como decimos en nuestra sentencia de 6 de marzo de 2014, recurso 124/2011, JF4, "ajenos a toda manifestación de riqueza gravable en sede de la sociedad, dada su naturaleza y, por ende, ajenos a la actividad propiamente dicha", lo que conlleva a desestimar el motivo al no admitirse su deducibilidad.

Y todo ello, al margen de las reservas existentes en sede de Lladó Iluminación S.A. y que se han nutrido con los beneficios previamente obtenidos por esta sociedad como consecuencia de su operativa empresarial. Basta con examinar el detalle de los fondos propios a 31 de diciembre de 2007 de dicha entidad que consta en la página 21 del Acuerdo de Liquidación para constatar que estas reservas existen y por un importe muy superior a los 12 millones de euros de dividendo distribuido. En concreto, el importe de las reservas asciende a 22.755 miles de euros y el resultado obtenido en el ejercicio 2007 asciende a 3.597 miles de euros.

La financiación concedida tiene como único fin atender a una necesidad puntual de falta de tesorería para hacer frente al pago del dividendo, falta de liquidez que, en modo alguno, está motivada por la ausencia de beneficios, sino todo lo contrario, pues LLEDÓ ILUMINACIÓN, S.A. cuenta con beneficios de importe suficiente para hacer frente al pago del dividendo. Estamos, en definitiva, ante una falta de liquidez que puede venir motivada por diferentes razones (por ejemplo, porque la caja asociada a los beneficios empresariales se ha destinado para hacer frente a nuevas inversiones), sin que esta causa pueda determinar que el gasto no esté correlacionado con los ingresos, pues dicha correlación sí existe en el presente caso."

### Tercero.

- 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. 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. Sostener 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."

#### **Cuarto.**

- 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.

#### **Quinto.**

- 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 al reparto de dividendos y a la compra de participaciones propias para su amortización y consiguiente reducción del capital social, en el marco de una operación realizada con la finalidad de proporcionar una restitución de aportaciones a los socios, 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.

Hasta aquí debe alcanzar nuestro pronunciamiento pese a que la recurrente despliega en su escrito de interposición otras dos cuestiones, la una, relativa a la prescripción de los ejercicios 2008 y 2009, que reclama la interpretación del artículo 65.4 del TRLIS ( artículo 56.4 de la LIS actualmente vigente); y, la otra, relativa a la imputación de un ingreso registrado contablemente en un ejercicio posterior al de su devengo en la cuenta de reservas a cuyo efecto propugna la interpretación conjunta de los artículos 19.1 y 19.3 del TRLIS (actuales arts. 11.1 y 11.3.1º segundo inciso de la LIS.)

Entiende la recurrente que estas otras dos cuestiones -sobre las que el auto de admisión "guarda silencio"- fueron enunciadas en el escrito de preparación y reproducidas en el de interposición y que, por tanto, pueden ser resueltas por la Sección de enjuiciamiento.

A estos efectos, arguye que nada impide que el recurrente con apoyo en el artículo 92.3.a) de la LJCA alegue en su escrito de interposición aquellas infracciones sobre las que guardó silencio la Sección de Admisión, de modo que será la Sección de Enjuiciamiento, por mor del artículo 90.4 de la LJCA, la que se pronuncie en la sentencia sobre las cuestiones que no han sido explícitamente recogidas en el auto de admisión pero que tampoco han sido explícitamente rechazadas.

Entiende que, a fortiori, la ausencia de contestación -aunque sea para inadmitir- las cuestiones planteadas como de interés casacional por la recurrente comportarían una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la CE en su vertiente procesal (con doble vertiente de acceso a los recursos legalmente previstos y de acceso a la jurisdicción) desde el momento en que tal proceder le impediría obtener una respuesta motivada y fundada en Derecho sobre las cuestiones invocadas en su escrito de preparación.

En definitiva, postula que el escrito de interposición no queda constreñido por el auto de admisión, pudiendo recaer sentencia con "aptitud abierta a examinar cuestiones no explícitamente recogidas en la determinación del concreto interés casacional en el auto de admisión, con la única condición de que fueran anunciadas en el escrito de preparación".

No se admiten estos alegatos.

En primer lugar, la aducida vulneración del derecho a la tutela judicial resulta inexistente desde el momento que el auto de admisión contiene, precisamente, una respuesta motivada y fundada en Derecho con relación al escrito de preparación. Y, tanto es así, que esa respuesta fue la de admisión a trámite del recurso de casación.

En segundo lugar, el planteamiento de la recurrente destila una cierta confusión en torno a la naturaleza del recurso de casación introducido por la Ley Orgánica 7/2015. El régimen casacional vigente no se funda en la posible apreciación de un crisol de eventuales motivos autónomos, aducidos por la parte frente a la sentencia, sino que, como se infiere sin dificultad del artículo 88.1 LJCA, el recurso "podrá ser admitido a trámite" cuando se estime que "presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia."

Por tanto, ese es el único motivo que puede justificar la admisión del recurso de casación, esto es, la apreciación "del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia" que, en este caso, se ha apreciado y concretado a los efectos de determinar el carácter 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 el marco de una operación realizada con la finalidad de proporcionar una restitución de aportaciones a los socios.

Esa y solo esa es la cuestión de interés casacional que esta Sala advirtió en el auto de admisión y que ha permitido a la recurrente franquear el acceso para el enjuiciamiento del recurso.

El pronunciamiento del Pleno no jurisdiccional de esta Sala de 3 de noviembre de 2021 corrobora la posibilidad de que el auto de admisión afirme el interés casacional solamente respecto de alguna de las cuestiones anunciadas en el escrito de preparación, sin pronunciarse explícitamente sobre otras que, eventualmente, contenga el escrito de preparación sin que ello suponga "descartar o excluir las demás anunciadas en la preparación sobre las que el propio auto de admisión no afirma positivamente tal interés" y sin que resulte posible "declarar la admisibilidad parcial del recurso" dado que "el auto de admisión no puede ni debe hacer pronunciamientos formales de admisión/inadmisión parcial. El recurso se admite o se inadmite, pero no se admite o inadmite de manera parcial."

En tercer lugar, da la impresión de que la parte recurrente mantiene que por el simple hecho de aducir una determinada cuestión en el escrito de preparación y reproducirla en el escrito de interposición, la Sección de enjuiciamiento está obligada a pronunciarse sobre ella, con independencia de que la recoja o no el auto de admisión.

Desmiente dicha interpretación el artículo 93.1 LJCA y, nuevamente, el referido Pleno no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021 en el que pusimos de manifiesto que "[l]a sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional."

En el presente caso, la sociedad recurrente impugnó la liquidación y la sanción denunciando una serie de infracciones -respecto de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria; de la valoración de aportaciones no dinerarias; de los intereses del préstamo; de los pagos a la familia Soledad; de los ajustes a reservas; de los gastos de viaje y de las retribuciones satisfechas a los administradores- recayendo el pronunciamiento anulatorio de la sentencia, únicamente, respecto a los gastos de viaje cuya deducción había sido rechazada por la Administración, frente a lo que la sentencia impugnada en su Fundamento de Derecho Octavo "estima el motivo".

Pretender, ahora, que la Sala se pronuncie sobre algunas de esas otras cuestiones que nada tienen que ver con la única cuestión de interés casacional que motivó la admisión comporta una desnaturalización de los fundamentos y finalidad del recurso de casación.

En efecto, no resulta posible apreciar que tales cuestiones mantengan o guarden una relación de conexidad lógico-jurídica con la identificada en el auto de admisión. Todas esas infracciones se encuentran perfectamente delimitadas y diferenciadas las unas de las otras tanto por su propia naturaleza como por la sistemática empleada por la Administración y por el tribunal de instancia a la hora de analizarlas. En definitiva, la delimitación entre ellas aparece como una constante, nítidamente establecida, en vía económica-administrativa como jurisdiccional.

Por lo demás, en ningún momento el escrito de interposición demuestra o justifica en qué medida dicha relación o conexidad resultaría apreciable y permitiría entrar a analizar tales cuestiones.

En consecuencia, consideramos que la sentencia recurrida debe ser anulada, únicamente, en la parte que 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 interpuesto por la representación procesal de Aligator Company 21, S.L contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de junio de 2017, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación y sanción, únicamente en la parte en que ambas no reconocen el carácter deducible de los intereses del préstamo otorgado a la recurrente, manteniendo, íntegramente, el resto de sus pronunciamientos, con excepción del ya anulado por la sentencia de instancia relativo a la deducción de los gastos de viaje.

#### **Sexto.**

- 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 Cuarto de esta sentencia, por remisión al Fundamento de Derecho Octavo de nuestra sentencia 458/2021, de 30 de marzo, rca. 3454/2019.

2.- Estimar en parte el recurso de casación 4762/2020 interpuesto por la representación procesal de Aligator Company 21, S.L contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2020, 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. 874/2017, interpuesto por la representación procesal de Aligator Company 21, S.L contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 8 de junio de 2017, resolución que anulamos, así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, la liquidación y sanción, únicamente en la parte en que ambas no reconocen el carácter deducible de los intereses del préstamo otorgado a la recurrente, manteniendo, íntegramente, el resto de sus pronunciamientos, con excepción del ya anulado por la sentencia de instancia relativo a la deducción de los gastos de viaje.

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.