

R. CASACION núm.: 3454/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 458/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 3454/2019, interpuesto por la entidad [REDACTED] representado por el procurador de los Tribunales D.º [REDACTED], bajo la dirección letrada de D.º [REDACTED], contra la sentencia de 7 de febrero de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 611/2016, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de septiembre de 2016, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 11 de septiembre de 2014, relativa a la reclamación n.º 32/1104/2011, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia

Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T en Galicia, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-*Resolución recurrida en casación.*

En el recurso nº. 611/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 7 de febrero de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO.- Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación la entidad [REDACTED] [REDACTED] contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de septiembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas al recurrente».

SEGUNDO.-*Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales Dº. [REDACTED], en nombre y representación de la entidad [REDACTED] se presentó escrito con fecha 16 de abril de 2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 25 de abril de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad [REDACTED] representado por el procurador de los Tribunales Dº. [REDACTED] bajo

la dirección letrada de Dº. [REDACTED], y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 28 de octubre de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

a) Determinar si la interpretación del artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite entender que cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad, que no resulta por tanto deducible; o si, a los efectos de excluir legalmente la deducibilidad de los gastos no correlacionados con los ingresos ha de ser entendida en un sentido más amplio -no limitada a la mencionada letra e) del artículo 14.1 TRLIS- de manera que la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto.

b) Aclarar, a partir de lo que en el punto a) se determine, si la naturaleza del concreto gasto sobre el que versa la sentencia de que dimana esta casación, -los intereses del endeudamiento para adquirir autocartera y amortizarla, con reducción del capital social-, hace cambiar, y en su caso, en qué modo, lo que se declare en el punto anterior.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades - TRLIS-».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales Dº. [REDACTED], en nombre y representación de la entidad [REDACTED] por medio de escrito presentado el 19 de diciembre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El 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*”.

2.- El artículo 14.1.e) TRLIS por cuanto la sentencia impugnada interpreta que todo gasto que no tenga una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial constituye necesariamente una liberalidad.

El recurrente manifiesta, respecto a la primera infracción, que la negativa a admitir la deducibilidad de un gasto contable por aplicación del artículo 14.1.e) TRLIS debe venir precedida por la previa calificación de dicho gasto como liberalidad por haber sido satisfecho sin contraprestación y concurriendo un “*animus donandi*”, de tal forma que si no se dan las notas características de la liberalidad no puede denegarse la deducibilidad fiscal de un gasto contable sobre la base de dicho precepto.

Respecto a la segunda infracción, manifiesta que los gastos financieros derivados de una operación de adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no deben ser necesariamente considerados una liberalidad no deducible de conformidad con el artículo 14.1.e) TRLIS. En este sentido, que un determinado gasto no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial determinado, no permite entender vulnerada la exigencia de correlación entre ingresos y gastos. Dicha correlación ha de ser entendida en sentido más amplio, permitiendo entender como correlacionados con los ingresos todos aquellos gastos que sirvan de algún modo a la actividad de la empresa, a su objeto o finalidad, estando tendencialmente dirigidos, aunque sea de manera indirecta, a la obtención de

ingresos. En el presente caso, ha quedado acreditada la correlación de los gastos financieros con los ingresos de ██████ existiendo un motivo económico válido para la realización de la operación controvertida. Asimismo, nos encontramos ante unos intereses que han sido efectivamente soportados y satisfechos por ██████ y cuyos importes han mermado su capacidad económica, por lo que no resulta conforme a Derecho que su deducibilidad sea rechazada.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, **(i)** case y anule la sentencia impugnada, **(ii)** estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por esta parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y, en última instancia, **(iii)** anule la liquidación de la que trae causas **(iv)** con imposición de costas a la parte recurrida».

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 26 de febrero de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que frente a lo alegado de contrario, la respuesta a las cuestiones que presentan interés casacional, deben encontrarse partiendo, no solo del art.14.1.e) TRLIS [actual art.15.e) LIS 2014] 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). Por tanto, 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 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. Asimismo, considera que la extensa argumentación que realiza la recurrente sobre la existencia en la operación de un motivo económico válido, es ajena a este debate. Lo que aquí se trata de dilucidar y lo que constituye la “*ratio decidendi*” de la SAN, como antes de las resoluciones recurridas, no es si la operación de reducción de capital social que realizó la recurrente, con amortización de acciones propias, tenía o no un motivo válido. De lo que se trata es de examinar si, a efectos de admitir la deducibilidad del gasto, es correcto considerar si su beneficiario directo eran los socios o la Sociedad para calificarlo o no como liberalidad.

Así pues, las pretensiones de la recurrente (i) de que la Sala declare que la no deducibilidad de un gasto contable ex, art.14.1.e) TRLIS, debe venir precedida de su calificación como liberalidad por haber sido satisfecho sin contraprestación y con “*animus donandi*”, (ii) y de que el principio de correlación de ingresos y gastos se ha de entender en sentido amplio para incluir todos los gastos tendencialmente dirigidos, aun de forma indirecta, a la obtención de ingresos y que los gastos financieros derivados de una operación de adquisición y amortización de acciones propias, no deben ser considerados necesariamente como liberalidad, deben ser desestimadas, considerando que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, toda vez que la calificación de un gasto como liberalidad ex art.14.1.e) TRLIS, no depende de la naturaleza gratuita u onerosa del contrato que lo ampara sino de su finalidad y de que el beneficiario principal del gasto sea la sociedad u otras personas. La interpretación amplia del principio de correlación de ingresos y gastos que realiza la recurrente, es contraria al propio significado del mismo. Y, en cuanto a la calificación como liberalidad o no de los gastos financieros derivados de una operación de adquisición y amortización de acciones propias, dependerá de las circunstancias de cada caso valoradas por el juez “*a quo*” que, en este

supuesto, ha concluido, que los gastos de esa naturaleza en que incurrió la recurrente, no eran deducibles.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho».

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 5 de marzo de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 23 de marzo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El debate. Contenido de la sentencia.

A la vista de los argumentos desarrollados por las partes en sus escritos rectores, resulta conveniente ordenar el debate, en el sentido de que la cuestión objeto de interés casacional y la normativa a interpretar, por venir exigido por la original y propia controversia y en esta línea se hace eco el auto de admisión, se circunscribe a la interpretación del 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 -precepto similar al actual vigente-, y a su alcance -el auto de admisión precisa sobre si «la exigencia de aquella correlación, directa e inmediata, sea condición precisa para la deducibilidad de cualquier gasto, como sostiene la Administración tributaria, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado como un donativo o una liberalidad, gratuita por tanto», sin que sea procedente analizar si al supuesto fáctico a enjuiciar le sería aplicable otra norma, ni tampoco especular con una posible conducta fraudulenta o posibles operaciones artificiosas, lo que en

modo alguno estuvo presente en la decisión que dio lugar a la regularización tributaria que nos ocupa.

Recordemos que la Administración Tributaria analizó la operación llevada a cabo, 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; y consideró la Inspección que la operación era factible mediante una mera operación de compraventa entre socios, habiendo utilizado la entidad la operativa descrita para conseguir un ahorro fiscal aprovechando la deducibilidad de los gastos financieros; además, y en dicho sentido se muestra acorde la Sala de instancia, la operación si bien tuvo impacto en los fondos propios de la entidad, sin embargo, no se traduce en una renta positiva que de lugar a un ingreso sujeto a gravamen, de suerte que no es una operación propia de la actividad empresarial, por lo que la calificó a efectos fiscales de “donativo y liberalidad” no deducible como gasto; quizás fueran estas consideraciones las que han movido a la recurrente a analizar la intención perseguida para despejar posibles dudas, pero lo cierto es que el carácter de la operación no ha estado en el debate como se refleja en la sentencia, por lo que necesariamente, hubiesen sido posibles unas u otras operaciones para conseguir el fin perseguido, la llevada a cabo entra dentro de los límites de lo que significa la legítima planificación fiscal buscando el ahorro en la factura fiscal.

Cosa distinta, que es el núcleo del debate, es si dicha operación, y sus consecuencias, resultaba apropiada para obtener dicho ahorro fiscal. Por tanto, lo procedente es abstenerse de entrar a analizar lo correcto o artificial de la operación buscando principalmente la ventaja fiscal, y prescindir de las consideraciones de las partes sobre este aspecto.

La sentencia de instancia, en lo que ahora interesa, se limitó a interpretar el citado precepto, art. 14.1.e), y en modo alguno consideró que la conducta de la demandante en la operación analizada a efectos fiscales

buscaba obtener indebidamente una ventaja fiscal. Entendió la Sala de instancia que sobre la cuestión litigiosa había una abundante jurisprudencia, que reproduce generosamente, sin que los cambios legislativos que se habían producido hasta llegar al Texto Refundido vigente y aplicable a los hechos hubieran supuesto «cambios sustanciales en el régimen general de deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades, salvo en lo que respecta a los gastos que la ley reconoce específicamente como deducibles porque, siendo esencialmente gratuitos, no obedecen a un designio de liberalidad, sino de relaciones públicas, promoción directa o indirecta de productos o servicios y, en términos literales "...los que se hallen correlacionados con los ingresos..." y, en tal condición, se exceptúan del concepto legal de "donativos y liberalidades" (art. 14.1.e) de la LIS de 1995.

Este es el criterio que, en lo sustancial, pervive en la actualidad y que, en suma, relega al ámbito de la prueba la cuestión de la deducibilidad de ciertos gastos en que resulte dudosa la conexión causal con los ingresos». Sin embargo, a pesar de lo dicho, la Sala de instancia rechazó que en el caso enjuiciado se tratara de una cuestión fáctica, restando todo valor a la prueba pericial practicada.

Describe la Sala de instancia los gastos que se pretendía deducir la parte recurrente y la operación que los produjo:

«Sentado lo anterior, el gasto que aquí se discute versa sobre el endeudamiento de la sociedad recurrente, que contrajo préstamos con una entidad bancaria, cuya finalidad no era en su propio beneficio como tal entidad dotada de personalidad jurídica propia, sino en favor de los socios que la integran, en tanto con el líquido obtenido se aspiraba a la realización de un negocio jurídico -adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y consiguiente reducción de capital-, así como posterior compra a los socios de 2000 participaciones, y se materializaban actos no reveladores de capacidad económica susceptible de gravamen.

Así, en consonancia con la naturaleza propia de estas operaciones societarias, el apartado 10 del artículo 15 de la LIS, reproducido en el mismo precepto del TRLIS: "10. La adquisición y amortización de acciones o participaciones propias no determinará, para la entidad adquirente, rentas positivas o negativas".

Consecuencia de lo anterior es que si la operación de contracción de crédito tenía por objeto llevar a cabo esa adquisición de la propia cartera, con vistas a la reducción de capital en 4.000.000 euros, y tal operación no generaba rentas positivas o negativas -al no expresar capacidad económica de la empresa, sino afectar a sus propios fondos, como presupuesto, y

no manifestación de actividad-, el mismo régimen jurídico debe seguir la naturaleza de los gastos contraídos para hacerla efectiva».

Y concluye que: «De la doctrina anterior deriva 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».

En definitiva, consideró la Sala que la cuestión en litigio no era una cuestión fáctica sino jurídica, de ahí la intrascendencia de la prueba pericial practicada, al punto que:

«... la prueba no puede dirimir este litigio, puesto que los gastos por intereses del préstamo que se pretenden deducir no guardan relación con los ingresos de la actividad empresarial, ni siquiera concebidas en sentido amplio, pues tales gastos financieros no derivan en modo alguno o son necesarios para la obtención de tales ingresos, sino que tienen por objeto la consecución de una operación societaria que, por ministerio de la Ley, no resulta apta para generar rentas positivas o negativas, de suerte que si la operación principal obtiene ese directo y específico régimen fiscal (art. 15.10 LIS), los intereses financieros debidos a terceros para hacerla efectiva no pueden seguir un tratamiento tributario distinto.

A esos razonamientos cabe añadir: Que mediante la operación enjuiciada se aprovecha la mayor capacidad financiera de la sociedad, que ya está fuertemente capitalizada, y de paso esta puede minorar el resultado en los intereses satisfechos con el consiguiente ahorro fiscal.

Por el contrario, si la operación se hubiera llevado a cabo por los socios, además de las posibles dificultades de financiación que se les podría acarrear, en ningún caso podrán deducirse fiscalmente los intereses satisfechos».

El núcleo del debate, pues se centra, en palabras de la propia sentencia de instancia en «... la no admisión de la deducibilidad de los gastos financieros devengados por un préstamo que financió la adquisición de acciones (se entiende que se trata de participaciones) propias para su ulterior amortización en ejecución de un acuerdo de reducción de capital».

Por último, es preciso aclarar, en tanto que a ello se refiere la sentencia de instancia, que la misma operación y la no deducibilidad de los gastos para la financiación de la operación descrita, pero referidos a los períodos 2004 y 2005, fue objeto del recurso de casación para unificación de doctrina número 2464/2014, sentencia de 9 de julio de 2015; pero no puede extraerse de dicha sentencia consecuencia doctrinal alguna, ni siquiera vale como antecedente, en tanto que no se entró a dilucidar el fondo del asunto por cuanto se consideró que no se reunía las identidades requeridas al efecto.

SEGUNDO.- *El marco normativo y pronunciamientos jurisprudenciales.*

El Título IV del Real Decreto Legislativo 4/2004 -aplicable al caso por motivos temporales- regula la base imponible y establece las reglas para su determinación.

Como tantas veces se ha apuntado por este Tribunal, valga como ejemplo reciente la sentencia de 8 de febrero de de 2021, rec. cas. 3071/2019, «... 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, dejando a salvo la Constitución 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 TRLRHL, que lleva por rúbrica "gastos no deducibles" en cuyo apartado primero se incluyen una serie de gastos de los que nos interesan los siguientes:

... -Los donativos y liberalidades (letra e)

... Como se ha dicho ya varias veces, la normativa reguladora del Impuesto sobre sociedades incluye preceptos específicos que, a los presentes efectos, han de tenerse en cuenta, como son el principio de inscripción contable, disponiendo en ese sentido el artículo 19 TRLIS/2004, titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", en su apartado 3".

Establece el art. 10.3 del TRIS: «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 el desarrollo de las citadas normas».

La base imponible, pues, 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, en el que encontramos el art. 14.1.e):

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

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»; (en su apartado a) comprende a «Los que representen una retribución de los fondos propios»; pero ya se ha advertido que no es este el precepto que se aplicó al caso que nos ocupa).

Como ponen de manifiesto ambas partes en sus escritos, este Tribunal se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la materia y tema que nos ocupa.

El concepto que debe servir de cabecera para desentrañar el presente debate, es el de gasto deducible; como en otras ocasiones hemos indicado, no es un concepto pacífico, como se pone de manifiesto en el estudio histórico que se contiene en la sentencia de este Tribunal de 19 de diciembre de 2003, sirviéndonos, a los efectos oportunos, la conclusión que se alumbra en el sentido de que (la negrita se incorpora) «Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva **Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable"**, que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el

beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios».

Sobre lo que ha de entenderse por gasto contable nos ilustra la parte recurrente cuando dice que «Siendo ello así, por mor de la remisión establecida en el artículo 10.3 TRLIS resulta obligado acudir a la normativa contable, debiendo advertirse que el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad 1 (BOE de 27 de diciembre) [«PGC»], enunciaba el contenido del principio de correlación de ingresos y gastos indicando que: *“El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa”*».

Con lo que pone de manifiesta un elemento clave, *“De este modo, como principio contable general puede afirmarse que un “gasto contable”, para ser considerado tal, debe ser realizado para la obtención de ingresos, esto es, debe estar correlacionado con los ingresos”*, elemento que necesariamente se traslada, también, con carácter general, respecto de los gastos deducibles. O dicho de otro modo, si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible.

Constituyendo la anterior reflexión un avance en la determinación del significado de gasto deducible, visto como se calcula en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible, no puede concluirse que todo gasto contable es gasto deducible. En pronunciamientos anteriores se ha indicado que el gasto contable responde a su naturaleza económica, y en función de las normas y principios contables aplicables, con independencia de las normas tributarias.

El gasto deducible a efectos tributarios se obtiene corrigiendo el resultado contable, hallado de acuerdo con las normas contables, mediante la aplicación de las normas tributarias. Por tanto, ya se ha dicho por este Tribunal, «puede acogerse la tesis doctrinal de que son gastos no deducibles fiscalmente aquellos que no pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal o tributario del ejercicio».

En definitiva, cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible; en concreto, en principio un gasto como el que analizamos, un gasto financiero para hacer frente al préstamo referido, sobre lo que no existe discusión ni disputa, es un gasto contable y como tal fue registrado, justificado e -en los períodos que nos ocupa- imputado temporalmente, luego es un gasto fiscalmente deducible, excepto que se considere que constituya un donativo o una liberalidad -tal y como ha acontecido en el presente asunto-, en el sentido que es configurado por el art. 14.1.e), o considerándose donativo o liberalidad esté excluido como gasto no deducible conforme a los términos del expresado precepto -recordemos que se ha subsumido el gasto que nos ocupa en este precepto, no en algún otro que lo exceptúa como gasto deducible-.

No estorba indicar que en relación con la ecuación correlación gastos-ingresos, hemos dicho, Sentencia de 8 de febrero de 2021, rec. cas. 3071/2019, que «Además, 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», lo que *mutandis mutandi* -no trataba dicha sentencia sobre donativos y liberalidades-, 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. En definitiva, 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. Lo que conlleva, con las concreciones que luego se harán respecto del significado de donativos y liberalidades, que estos quedan excluidos de los gastos no deducibles cuando el donativo o la liberalidad se realicen para la obtención de un mejor resultado empresarial en los términos perfilados anteriormente y en el sentido que más tarde se dirá.

Esta idea estaba ya presente en la jurisprudencia pronunciada sobre la materia. En la sentencia de 1 de febrero de 2017, rec. cas., por ejemplo, se vino a confirmar la sentencia de instancia, considerando que se trataba de una cuestión fáctica y de valoración de la prueba, dando por correcto el criterio sentado en la expresada sentencia, en la que frente al parecer de la Administración, en cuanto que los gastos no estaban correlacionados con los ingresos y sólo beneficiaba a los socios la operación llevada a cabo, procediendo la empresa al pago de dichos gastos como donación o liberalidad, no siendo en consecuencia deducible el gasto a efectos fiscales, se entendió que «los contratos suscritos se llevaron a cabo en beneficio de la actividad económica general de la empresa y, por lo tanto, existe vinculación entre los ingresos y los gastos... se buscó también el incremento de la capacidad productiva de [REDACTED] y de todo el grupo, de hecho la empresa cerró el ejercicio con un incremento en el volumen de ingresos - a lo que probablemente pudo contribuir la OPA- y como se razona por la sociedad demandante, sin duda, el incremento de valor obtenido con la venta repercute en el interés social de la compañía que, por ejemplo, mejora sus *ratios* financieros y facilitaba así el acceso a fuentes de financiación. No estamos, por lo tanto, en contra de lo que se razona por la Inspección, ante una operación que beneficiase en exclusiva a los socios vendedores, sino que, lejos de ello, también beneficio a la sociedad».

Las consideraciones que hace el Abogado del Estado descansan sobre la base de interpretar el art. 14.1.e) a la luz del principio de correlación de

ingresos y gastos, «ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos», pero no desde la dimensión general a la que antes nos hemos referido, sino dotando a dicho elemento con una sustantividad propia e independiente de su configuración general como gasto contable-gasto deducible, extendiendo la correlación de ingresos y gastos al concreto supuesto contemplado en la norma respecto de los donativos y liberalidades, «a juicio de esta parte, 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». Lo que le hace concluir que el gasto que nos ocupa, que el propio Abogado del Estado, califica de gastos financieros, no son deducibles, «Por ello, 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 una operación, la consideración como liberalidad no deducible a efectos del art. 14.1.e) TRLIS, no supone que se esté calificando jurídicamente el contrato de préstamo con el banco, como contrato gratuito o como donación, lo que obviamente no es. Lo que supone es que, analizando la operación que, a partir de ese contrato, se trata de financiar, se deduce que ésta 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 hace pues atendiendo a la relación entre la Sociedad y el gasto, para dilucidar si repercute o no en beneficio de ésta. No se hace extensiva pues a la relación entre Sociedad y tercero que recibe el pago».

Como ya se ha dicho, y en este sentido se manifiestan ambas partes, son numerosas las sentencias que se han dictado sobre este tema; sentencias que señalan las dificultades y complejidad, primero, en la delimitación del concepto de gastos deducibles, como antes ya se dijo, para, segundo, descender a la consideración de gastos no deducibles de donativos y liberalidades. Hablar de correlación de ingresos y gastos, y donativos y liberalidades, más parece por su antagonismo estar hablando de realidades distintas. Esta perplejidad se puso de manifiesto, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de junio de 2016, rec. cas. 2555/2015, en la que se dijo que (se añade las negritas):

«Con estos antecedentes es complicado calificar este gasto de liberalidad; con todo, la propia LIS después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece las excepciones de 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. **Para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio.** Sin entrar en la perplejidad que supone **una regulación que, al menos, resulta contradictoria, crea incertidumbres y dudas difícil de solventar, aportando un grado de inseguridad que se traduce en una permanente conflictividad,** al punto que la propia parte recurrente en el presente llama la atención sobre la **imposibilidad de advertir en su comportamiento un *ánimus donandi*,** cuando el pago responde al cumplimiento de una obligación bilateral, lo procedente para salir airoso de este trance es centrar el objetivo en lo que establecido como excepcional, pero que por su propia formulación acaba convirtiéndose en la regla definidora, esto es son gastos deducible, en definitiva, “los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos”. Por consiguiente, todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos».

Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con *ánimus donandi*, aquellos realizados a título gratuito. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos, «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», que de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial, que excede de

la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial.

Conforme a su regulación, hemos de convenir que la naturaleza propia de estos gastos, responde en el impuesto sobre sociedades, por así haberse dispuesto legalmente, a la categoría concreta de donativos o liberalidades, y dentro de estos cabe distinguir los expresamente exceptuados como no deducibles.

De dotarle del contenido y alcance que pretende el Abogado del Estado, el resultado es que desaparece esta categoría para integrarse en la general de gastos deducibles correlacionado necesariamente con los ingresos, con la actividad financiera empresarial. Se entra en un bucle en el que donativos y liberalidades como gastos no deducibles y sus excepciones legalmente dispuestas, pierden toda significación propia, en tanto que al no estar relacionados con los ingresos nunca serán gastos deducibles sin necesidad de tener que ser considerados donativos y liberalidades; lo que convertiría al precepto en una regla redundante e inútil que además resulta contradictoria con la categoría que contempla al incluir estos gastos excluidos de la no deducibilidad entre los donativos o liberalidades.

El precepto, pues, no puede más que referirse, no a los gastos deducibles en general, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones. Poseen una significación y alcance propio.

Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades -entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)- se realizan «por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de

servicios», esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa *“que se hallen correlacionados con los ingresos”*, con el alcance y significación que antes se ha apuntado, esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro -atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo-, sirviendo el último supuesto contemplado, *“que se hallen correlacionados con los ingresos”*, como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades.

TERCERO.- Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, 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.

Respecto a la segunda de las cuestiones debe despejarse enjuiciando y resolviendo el concreto caso que nos ocupa.

CUARTO.- *Proyección de la doctrina fijada en el caso enjuiciado.*

Dicho lo anterior e interpretado el art. 14.1.e), como apunta la parte recurrente estamos ante un falso debate. La sentencia de instancia para negar la deducibilidad del gasto concluye que «De la doctrina anterior deriva 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», esto es, se viene a decir que dado que la operación tenía como objetivo, y así fue, beneficiar a determinados partícipes, se debe de entender que se trata de gastos por donativos o liberalidades no susceptibles de deducción; a continuación la sentencia da cuenta del informe pericial en el que se viene a

reconocer que la operación benefició notablemente a la empresa, al punto que dicha operación produjo importantes beneficios en la cuenta de resultados.

Como decimos, este debate resulta artificial y forzado, la cuestión no se centra en si la operación benefició a determinados partícipes o a la sociedad, 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, por tanto, estamos ante gastos contables realizados en el ejercicio propio de la actividad empresarial; partiendo de dicho presupuesto, trasladando el esquema anteriormente delimitado, el gasto contables 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, no se ha subsumido el supuesto de hecho en otro apartado más que en el 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, son evidentemente gastos financieros con causa onerosa, como así reconoció la Administración, la propia Sala de instancia y ahora en el presente recurso de casación el mismo Abogado del Estado, lo que impide subsumirlo 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). Resulta suficientemente expresivo las consideraciones realizadas por la propia Audiencia Nacional, «... la no admisión de la deducibilidad de los gastos financieros devengados por un préstamo que financió la adquisición de acciones propias para su ulterior amortización en ejecución de un acuerdo de reducción de capital».

Lo que no cabe, ahora en este recurso de casación, es comprobar si dichos gastos, insistimos con clara causa onerosa, lo que resulta absolutamente pacífico, podrían haber sido exceptuados como gastos deducibles por serle de aplicación alguno de los otros apartados del art. 14

que corrige el resultado contable, al considerar que no son deducibles en el impuesto sobre sociedades.

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar tanto el recurso de casación como el recurso contencioso administrativo.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a 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

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.- Haber lugar al recurso de casación n.º 3454/2019, interpuesto por la entidad [REDACTED] representado por el procurador de los Tribunales D.º [REDACTED] contra la sentencia de 7 de febrero de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 611/2016, sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de septiembre de 2016, desestimatoria del recurso de alzada formulado en impugnación de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 11 de septiembre de 2014, relativa a la reclamación nº 32/1104/2011, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T en Galicia, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, anulándolos en cuanto consideraron no deducibles los gastos objeto del presente recurso.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndole saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

