

**Referencia: NFJ087035****TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 1088/2022, de 21 de julio de 2022**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5309/2020***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Remuneración del capital. Préstamo otorgado por el socio mayoritario para el pago de dividendos.** La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida señala que, aunque en el acuerdo se exprese que el fin del préstamo era asegurar la liquidez del negocio ordinario, ello no se aviene con la propia contabilidad de la actora, concluyendo que al disponer de importantes reservas acumuladas que le permitían disponer de los recursos necesarios para el desarrollo de su actividad, la necesidad de financiación derivaba, claramente, del pago del dividendo, no de la actividad propia de la sociedad. 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 5309/2020 (NFJ081232) y STSJ de Cataluña de 10 de junio de 2020, recurso n.º 1149/2019 (NFJ079285) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**[RDLeg. 4/2004 \(TR Ley IS\), arts. 4, 7, 10, 14 y 19.](#)[Ley 1/2000 \(LEC\), art. 217.](#)**PONENTE:***Don Rafael Toledano Cantero.*

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. 1.088/2022

Fecha de sentencia: 21/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5309/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/06/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5309/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1088/2022

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 21 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5309/2020, promovido por la entidad Duscholux Ibérica, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña Blanca María Grande Pesquero, bajo la dirección letrada de don Diego Rodríguez Titos, contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso núm. 1149/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

El presente recurso de casación se interpuso por Duscholux Ibérica, S.A. contra la sentencia núm. 2002, dictada el 10 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1149/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de mayo de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación núm. 08/05556/2015 presentada contra el acuerdo dictado por el inspector regional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

**Segundo.**

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Sobre el fondo del asunto.

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

En definitiva, la afectación o no de determinados gastos a los ingresos por actividades económicas, presupuestos éstos, así como su debida justificación es una cuestión eminentemente táctica, que se encuentra sometida a las reglas legales distributivas del *onus probandi* que antes ya contenía el artículo 114 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre. General Tributaria -antigua LGT 236/1963-; norma que ya señalaba que tanto en los procedimientos tributarios como en los de resolución de las reclamaciones o de los recursos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo -o hechos determinantes de sus pretensiones-. Y que en la actualidad contiene asimismo en similares términos el artículo 105.1 de la LGT 58/2003. Se trata con ello de aplicar en este específico ámbito sectorial tributario los principios generales en materia de distribución y carga de la prueba proclamados por la jurisprudencia contenciosa administrativa de una forma constante y reiterada, en el sentido que compete a cada parte la carga de probar los hechos determinantes de sus pretensiones ( STS, Sala 3<sup>a</sup> de 22 de enero de 2000), recogidos actualmente en el orden procesal, con carácter general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 Código Civil), aunque ciertamente la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho determinante de la norma que invoca a su favor puede verse en ciertos casos matizada, incluso alterada, aplicando al efecto criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatoria - artículo 217.7 de la LEC antes citada-, regla procesal que permite desplazar en determinados supuestos la carga probatoria a quien se encuentra en una mejor disposición de poder acreditar el hecho o hechos controvertidos.

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

Debe recordarse que la actora está participada en el 92,90% por la sociedad holandesa DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV y en un 7,10% por la sociedad PUERTO RIOJA, SL. DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV es la sociedad matriz.

Y que en fecha 10.11.2009 recibió un préstamo, por importe de 9.100.000 € de su sociedad matriz y partícipe mayoritaria DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV. El mismo día, la actora acordó repartir dividendos ordinarios (4.000.000 €) y extraordinarios (8.000.000€). El tenor literal del acuerdo de la junta general de socios fue el siguiente; "Aprobar el pago de un dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición por importe de ocho millones euros. En fin de asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía, la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9.000.000".

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

deducibles.

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

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

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

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

"1 No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

En consecuencia, debe desestimarse este recurso".

La representación de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 10.3 y 14.1. a) y e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 9.3 de la Constitución.

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 10 de septiembre de 2020.

### **Tercero.**

Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 25 de febrero de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"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 los artículos 10.3 y 14.1. a) y e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el 9.3 de la Constitución Española.

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".

### **Cuarto.**

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la mercantil, mediante escrito registrado el 20 de abril de 2021, interpuso el recurso de casación en el que, en síntesis, aduce que "[...] la conclusión alcanzada por el TSJCat es errónea dado que [...] (i) subsume erróneamente los gastos financieros en los artículos 14.1.e) y 14.1.a) del TRLIS para negar su deducibilidad, conculcando el principio de reserva de ley ex artículos 8 de la LGT y 9.3 de la CE e (ii) interpreta de forma incorrecta el concepto de gastos correlacionados con los ingresos en un caso como el presente, obviando las características de la operación controvertida, introduciendo una discriminación no justificada entre los contribuyentes que distribuyen a sus socios regularmente los beneficios que generan y financian su negocio con recursos externos y aquéllos, como mi representada, que optan por reinvertir los beneficios generados en el propio negocio para fortalecer sus fondos propios sin recurrir a la financiación externa", respondiendo "[...] a la cuestión respuesta a la cuestión que suscita interés casacional objetivo en el presente

caso en el sentido de que no es necesaria la concurrencia de una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial para poder deducir un gasto" (págs. 6, 13 y 14 del escrito de interposición).

Finalmente solicita de esta Sala que "[...] tenga por interpuesto Recurso de Casación contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCat, de 10 de junio de 2020, por la que se desestima el Recurso Contencioso-Administrativo número 1149/2019, y, en su día, previos los trámites legales que procedan, lo estime, case la sentencia dictada por el TSJCat y dicte una nueva en la que concluya que en la medida que los gastos por intereses devengados estén debidamente contabilizados no cabe negar su deducibilidad so pretexto que no están correlacionados con los ingresos, al tener por objeto el reparto de un dividendo, dado que:

i. El TRLIS no contenía ninguna previsión en ese sentido, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.1.e), dado que los gastos por intereses no constituyen donativos o liberalidades, de modo que cualquier exigencia adicional conculcaría los principios de legalidad y de reserva de ley ( artículos 9.3 de la CE y 8 de la LGT).

ii. Tampoco es de aplicación al caso el artículo 14.1.a) del TRLIS en la medida que la satisfacción de intereses no constituye una retribución de fondos propios.

iii. En cualquier caso, resulta contrario al principio de igualdad ex artículo 14 de la CE no permitir la deducción de gastos financieros, aunque se hayan generado para la satisfacción de un dividendo, en función del momento en el que se acude a financiación externa".

#### **Quinto.**

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 2 de junio de 2021, escrito de oposición en el que, frente a lo alegado de contrario y al contenido de la sentencia de esta Sala de 30 de marzo de 2021 (rec. cas. núm. 3454/2019), interesa que "[...] con vuelta a la doctrina tradicional hasta ese momento sobre el tema, la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión, debe 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", de modo que dicho precepto "[...] ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos. En consecuencia, 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" (págs. 5-6 del escrito de oposición), citando al efecto sentencias de esta Sala que mantenían esta doctrina y suplica a la sala "[...] que, interpretando el artículo 14.1 letra e) y concordantes del TRLIS, a los que se ha hecho mención en este escrito, 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 TEARC impugnada".

#### **Sexto.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 28 de junio de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

## Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 2002, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de junio de 2020, desestimatoria del recurso núm. 1149/2019 interpuesto por DUXCHOLUX IBÉRICA, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha 14 de mayo de 2019, que acuerda desestimar la reclamación núm. 08/05556/2015 formulada frente al acuerdo dictado por el inspector regional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012.

## Segundo.

### Antecedentes del litigio.

Los hechos relevantes para la comprensión de litigio son los siguientes:

- La mercantil DUSCHOLUX IBÉRICA S.A (DUSCHOLUX) es una sociedad cuya actividad consiste en la fabricación y comercialización de mamparas de ducha y baño y otros elementos para la construcción y decoración de locales y viviendas en España. Está participada en el 92,90% por la sociedad holandesa DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV y en un 7,10% por la sociedad PUERTO RIOJA, SL. Así, DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV es la sociedad matriz.

- DUSCHOLUX disponía en el ejercicio de 2009 de un elevado importe de reservas de libre disposición, de forma que a 31 de diciembre de 2008 disponía de 8.293.730,95 euros, como consta en las cuentas anuales de 2009.

- En el ejercicio 2009, DUSCHOLUX acordó el reparto de (i) un dividendo ordinario con cargo a los resultados del propio ejercicio, por importe de 4.000.000 euros y (ii) un dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición, por importe de 8.000.000 euros.

- El socio mayoritario de DUSCHOLUX, DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV, le concedió un préstamo de 9.100.000 euros, que se destinó al reparto del dividendo extraordinario. Tras sucesivas amortizaciones parciales, a 31 de diciembre de 2010 el préstamo quedó reducido a un principal de 6.099.860,22 euros. En esa fecha, una parte del préstamo (3.000.000 euros) se transformó en un préstamo participativo, comprometiéndose la prestataria a aplicar el referido importe única y exclusivamente al desarrollo de sus actividades empresariales.

- En la declaración de Impuesto de Sociedades (IS) DUSCHOLUX se dedujo en cada ejercicio los correspondientes gastos financieros devengados por el referido préstamo. En fecha 15 de mayo de 2015 el Inspector Jefe de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ("AEAT") dictó Acuerdo de Liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades ("IS") de los ejercicios 2009 a 2012 siendo la discrepancia la deducibilidad de los gastos financieros del citado préstamo.

- DUSCHOLUX, interpuso contra este acuerdo Reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, que acuerda desestimar la reclamación núm. 08/05556/2015. Esta resolución fue impugnada en vía jurisdiccional, recayendo la sentencia desestimatoria que es objeto del presente recurso de casación.

- En resumen, la entidad recurrente, DUSCHOLUX, recibió en fecha 10.11.2009 un préstamo, por importe de 9.100.000 € de su sociedad matriz y partícipe mayoritaria DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV. El mismo día, la actora acordó repartir dividendos ordinarios (4.000.000 €) y extraordinarios (8.000.000 €). El tenor literal del acuerdo de la junta general de socios fue el siguiente: "Aprobar el pago de un dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición por importe de ocho millones euros. En fin de asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía, la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9.100.000".

- Como consecuencia del préstamo, la actora dedujo los intereses en sus declaraciones del Impuesto sobre sociedades; cantidades que fueron regularizadas por la Inspección al considerar que no eran gastos deducibles. La resolución del TEAR de Cataluña afirma que no se ha probado la conexión del gasto con los ingresos, porque la sociedad disponía de recursos propios para efectuar el abono del dividendo, de manera que la operación de préstamo con la sociedad matriz era innecesaria, a no ser que constituyera una forma de conseguir la deducibilidad de unos gastos financieros del préstamo que se habría formalizado para efectuar una retribución de fondos propios, el reparto de dividendos, que estaría excluida de deducibilidad conforme al art. 14.1.a LIS. Afirma la resolución del TEAC que "la falta de prueba del destino dado a los fondos debe soportarla la sociedad que deduce los intereses devengados, que ha incumplido la obligación de acreditar la conexión de los gastos con los ingresos. Por tanto, en aplicación del art. 14.1.e) LIS tales gastos no pueden ser deducibles" (FD 5).

## Tercero.

### Argumentación de la sentencia recurrida.

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- Sobre el fondo del asunto.

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

En definitiva, la afectación o no de determinados gastos a los ingresos por actividades económicas, presupuestos éstos, así como su debida justificación es una cuestión eminentemente fáctica, que se encuentra sometida a las reglas legales distributivas del *onus probandi* que antes ya contenía el artículo 114 de la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre. General Tributaria -antigua LGT 236/1963-; norma que ya señalaba que tanto en los procedimientos tributarios como en los de resolución de las reclamaciones o de los recursos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo -o hechos determinantes de sus pretensiones-. Y que en la actualidad contiene asimismo en similares términos el artículo 105.1 de la LGT 58/2003. Se trata con ello de aplicar en este específico ámbito sectorial tributario los principios generales en materia de distribución y carga de la prueba proclamados por la jurisprudencia contenciosa administrativa de una forma constante y reiterada, en el sentido que compete a cada parte la carga de probar los hechos determinantes de sus pretensiones ( STS, Sala 3<sup>a</sup> de 22 de enero de 2000), recogidos actualmente en el orden procesal, con carácter general, por el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (antes por el artículo 1214 Código Civil), aunque ciertamente la exigencia a cada parte de probar el supuesto de hecho determinante de la norma que invoca a su favor puede verse en ciertos casos matizada, incluso alterada, aplicando al efecto criterios de razonabilidad, normalidad y facilidad probatoria - artículo 217.7 de la LEC antes citada-, regla procesal que permite desplazar en determinados supuestos la carga probatoria a quien se encuentra en una mejor disposición de poder acreditar el hecho o hechos controvertidos.

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

Debe recordarse que la actora está participada en el 92,90% por la sociedad holandesa DUSCHOLUX SHIEDAM HOLDING BV y en un 7,10% por la sociedad PUERTO RIOJA, SL. DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV es la sociedad matriz.

Y que en fecha 10.11.2009 recibió un préstamo, por importe de 9.100.000 € de su sociedad matriz y participe mayoritaria DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV. El mismo día, la actora acordó repartir dividendos ordinarios (4.000.000 €) y extraordinarios (8.000.000€). El tenor literal del acuerdo de la junta general de socios fue el siguiente; "Aprobar el pago de un dividendo extraordinario con cargo a reservas de libre disposición por importe de ocho millones euros. En fin de asegurar la liquidez para el negocio ordinario de la compañía, la Duscholux Schiedam Holding BV le pone a su disposición un préstamo de EUR 9H00.000".

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

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

Como expone la Abogacía del Estado, así resulta de las circunstancias tácticas en las que se produce la concesión del préstamo: se concede el mismo día que se aprueba el pago del dividendo; se concede por un importe cercano al de las reservas voluntarias que se utilizan para parte del dividendo; e incluso del propio acuerdo de la Junta General de socios resulta una clara relación causa-efecto entre el pago del dividendo y la concesión del préstamo. A pesar de que en el acuerdo se exprese que el fin del préstamo era asegurar la liquidez del negocio ordinario, ello no se aviene con la propia contabilidad de la actora, de la que se desprende que disponía de importantes reservas acumuladas que le permitían disponer de los recursos

necesarios para el desarrollo de su actividad. Máxime cuando, además, la actora admite en su demanda que estaba "necesitada de recurso para financiar las partidas mencionadas (activo circulante) ... ya que no era financiable por los recursos propios, una vez distribuido el dividendo".

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

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

"1 No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

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

En consecuencia, debe desestimarse este recurso".

#### **Cuarto.**

La cuestión de interés casacional.

El auto de 25 de febrero de 2021, de la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación e identifica la cuestión de interés casacional como sigue:

"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 los artículos 10.3 y 14.1. a) y e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el 9.3 de la Constitución Española.

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".

#### **Quinto.**

La argumentación de la parte recurrente.

El recurso de casación de la mercantil aduce que "[...] la conclusión alcanzada por el TSJCat es errónea dado que [...] (i) subsume erróneamente los gastos financieros en los artículos 14.1.e) y 14.1.a) del TRLIS para negar su deducibilidad, conculcando el principio de reserva de ley ex artículos 8 de la LGT y 9.3 de la CE e (ii) interpreta de forma incorrecta el concepto de gastos correlacionados con los ingresos en un caso como el presente, obviando las características de la operación controvertida, introduciendo una discriminación no justificada entre los contribuyentes que distribuyen a sus socios regularmente los beneficios que generan y financian su negocio con recursos externos y aquéllos, como mi representada, que optan por reinvertir los beneficios generados en el propio negocio para fortalecer sus fondos propios sin recurrir a la financiación externa", y solicita que la respuesta "[...] a la cuestión que suscita interés casacional objetivo en el presente caso en el sentido de que no es necesaria la concurrencia de una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial para poder deducir un gasto" (págs. 6, 13 y 14 del escrito de interposición).

Finalmente solicita de esta Sala que "[...] tenga por interpuesto Recurso de Casación contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCat, de 10 de junio de 2020, por la que se desestima el Recurso Contencioso-Administrativo número 1149/2019, y, en su día, previos los trámites legales que procedan, lo estime, case la sentencia dictada por el TSJCat y dicte una nueva en la que concluya que en la medida que los gastos por intereses devengados estén debidamente contabilizados no cabe negar su deducibilidad so pretexto que no están correlacionados con los ingresos, al tener por objeto el reparto de un dividendo, dado que:

i. El TRLIS no contenía ninguna previsión en ese sentido, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 14.1.e), dado que los gastos por intereses no constituyen donativos o liberalidades, de modo que cualquier exigencia adicional conculcaría los principios de legalidad y de reserva de ley ( artículos 9.3 de la CE y 8 de la LGT).

ii. Tampoco es de aplicación al caso el artículo 14.1.a) del TRLIS en la medida que la satisfacción de intereses no constituye una retribución de fondos propios.



iii. En cualquier caso, resulta contrario al principio de igualdad ex artículo 14 de la CE no permitir la deducción de gastos financieros, aunque se hayan generado para la satisfacción de un dividendo, en función del momento en el que se acude a financiación externa".

#### **Sexto.**

Oposición al recurso de casación de la Abogacía del Estado.

Admite que el criterio sostenido por el recurrente en reposición pudiera encontrar respaldo en la STS de 30 de marzo de 2021 (rec. cas. núm. 3454/2019), si bien, citando jurisprudencia anterior interesa que "[...] con vuelta a la doctrina tradicional hasta ese momento sobre el tema, la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión, debe partir no exclusivamente de una interpretación literal y cerrada del art.14.1.e) TRLIS [actual art.15.e) LIS 2014], que es uno solo de los criterios interpretativos de las normas jurídicas del seno del conjunto del precepto, en relación con la regulación general del Impuesto, en una interpretación de la norma, no solo literal sino también sistemática y acorde con su finalidad ( arts. 12.1 LGT y 3.1 CC) y con la doctrina tradicional de esa Sala", de modo que dicho precepto "[...] ha de interpretarse a la luz del citado principio de correlación de ingresos y gastos.

En consecuencia, 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" (págs. 5-6 del escrito de oposición), citando al efecto sentencias de esta Sala que considera mantenían esta doctrina y suplica a la sala "[...] que, interpretando el artículo 14.1 letra e) y concordantes del TRLIS, a los que se ha hecho mención en este escrito, 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 TEARC impugnada".

#### **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 conceptualizado como gasto deducible, salvo que se trate de algunos de los que la propia LIS, después de excluir como gasto deducible a las liberalidades, establece como excepciones, así los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios y los gastos que se hallen correlacionados con los

ingresos. Y es en este último inciso donde se asienta el hilo argumentativo del planteamiento de la Administración, seguido por la sentencia recurrida, a saber, que se trata de gastos que, para ser deducibles, deberían estar correlacionados con los ingresos, y que en este caso se afirma que no lo están.

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

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

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

### **Octavo.**

Fijación de la doctrina jurisprudencial.

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.

### **Noveno.**

Proyección de la doctrina al litigio y resolución de las pretensiones deducidas.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., así como la que hemos fijado en este recurso de casación, permiten constatar que, en las circunstancias del caso, se ha aplicado indebidamente la calificación de gastos no deducibles a los gastos financieros del préstamo otorgado a Duscholux Ibérica S.A. por su sociedad matriz y partícipe mayoritaria DUSGHOLUX SHIEDAM HOLDING BV. 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, 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 de Sociedades, dado que cumplen con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental. En consecuencia, la sentencia recurrida debe ser anulada, al aplicar un criterio contrario a la doctrina jurisprudencial establecida, y resolviendo sobre las pretensiones deducidas, hemos de estimar el recurso contencioso-administrativo con anulación de la resolución económico administrativa impugnada, así como del acuerdo de liquidación y acta de disconformidad A02 núm. 72488264, girada por la Dependencia regional competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a cargo de Duscholux Ibérica S.A., relativa al Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012, y ordenar la devolución de las cantidades ingresadas por tal concepto, incrementadas con los intereses procedentes, como ingreso tributario indebido.

### **Décimo.**

Las 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, apreciando las serias dudas de derecho que la cuestión litigiosa presenta.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento octavo:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5309/2020, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Duscholux Ibérica S.A. contra la sentencia núm. 2002, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de junio de 2020, que desestimó el recurso núm. 1149/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Duscholux Ibérica, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de mayo de 2019, que acuerda desestimar la reclamación núm. 08/05556/2015 formulada frente al acuerdo dictado por el inspector regional, en acta de disconformidad A02 núm. 72488264, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012. Anular la resolución económico administrativa y el acuerdo y liquidación impugnados por ser contrarios a Derecho, declararlos sin valor ni efecto, y ordenar a la Administración la devolución de las cantidades ingresadas por Duscholux Ibérica S.A por dicha liquidación anulada, con los intereses procedentes, como ingreso tributario indebido.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y las de la instancia en los términos del último fundamento.

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.

