



Roj: **ATS 11112/2019 - ECLI:ES:TS:2019:11112A**

Id Cendoj: **28079130012019201575**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **28/10/2019**

Nº de Recurso: **3454/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 661/2019,**
ATS 11112/2019,
STS 1233/2021

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3454/2019

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: CPPM

Nota:

R. CASACION núm.: 3454/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente



D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Jose Luis Requero Ibañez

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Fernando Roman Garcia

En Madrid, a 28 de octubre de 2019.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El procurador don Alberto Alfaro Matos, en representación de la entidad mercantil Cupire Padesa, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2019 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 6056/2016, interpuesto frente a acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Galicia por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 10.3 y 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE 11 marzo 2004, núm. 61; rect. BOE 25 marzo 2004, núm. 73).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "Si la sentencia recurrida hubiera interpretado correctamente los artículos 14.1, letra e), en conexión con el artículo 10.3, ambos del TRLIS, habría llegado a la conclusión de que los gastos financieros soportados por mi representada para la financiación de la operación de reestructuración empresarial descrita ut supra, constituyen: (i) un gasto contable integrado en la base imponible del IS ex artículo 10.3 TRLIS, (ii) de carácter oneroso, por cuanto el interés satisfecho constituye la contraprestación por la financiación recibida y (iii) vinculado al tráfico mercantil de la sociedad, estando tendencialmente dirigido a la obtención de beneficios... De haber concluido lo anterior, la Sala de instancia habría quedado impedida de subsumir los citados gastos financieros en la categoría de liberalidad prevista en el artículo 14.1, letra e), TRLIS, pues dicha calificación requería de la existencia de un "animus donandi" que aquí se encuentra del todo ausente".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en las dos cuestiones que se plantean porque se dan las circunstancias contempladas en la letra c) del artículo 88.2 de la LJCA, así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la propia Ley.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en atención a que es "Es un hecho notorio (...) que una de las principales fuentes de litigiosidad en el ámbito tributario tiene que ver con el régimen de deducibilidad de gastos en el IS que, por mor de la remisión que se efectúa en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], también alcanza a todos aquellos contribuyentes que tributan en este último impuesto por rendimientos de actividades económicas en estimación directa".

Se alega asimismo en el escrito de preparación que concurre esta causa a pesar de que la normativa cuya infracción se denuncia se encuentre derogada en la actualidad, lo que se justifica del siguiente modo: "Debe señalarse que la controversia planteada en el proceso versa sobre la aplicación de una norma derogada dado que el TRLIS fue sustituido por la vigente Ley 27/2014, sin embargo, debe señalarse que los preceptos que aquí se denuncian como infringidos han sido sustituidos por otros de idéntico contenido, por lo que la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros. De ello cabe concluir que la resolución del recurso sigue presentando interés casacional para la formación de la jurisprudencia (por todos, vid.: el auto de 2 de noviembre de 2017, RCA/2827/2017, ES:TS:2017:10774A)".

5.2. Concurre la circunstancia prevista en el artículo 88.3.a) LJCA, porque si bien existe jurisprudencia sobre los preceptos infringidos "(...) el TS no se ha pronunciado expresamente sobre si la deducibilidad de un gasto en el IS exige que la correlación de dicho gasto con los ingresos deba ser directa e inmediata, de tal suerte que el gasto haya de incardinarse con el ingreso, haya de "coserse" al flujo de ingresos de tal manera que, el neto, el resultado que vayan a producir conjuntamente, eclosione en un solo y compartido momento de devengo. (...) En este sentido, se desconoce la existencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo que haya abordado la problemática de la correlación de ingresos y gastos en la perspectiva que aquí se expone, en la que se analice expresamente la cuestión de si cabe entender que se respeta el principio de correlación de ingresos



y gastos en todas aquellas operaciones que, integradas en el tráfico mercantil y societario, se encuentren de alguna manera vinculadas con la actividad de la empresa. En otras palabras, se trata de determinar si resulta menester que los ingresos y gastos se materialicen simultánea o coetáneamente en la misma base imponible o es posible que los segundos tengan un reflejo "demorado" en dicha base". Sostiene además, que aunque existe jurisprudencia sobre el concepto de liberalidad "... es necesario y aconsejable un nuevo pronunciamiento de la Sección Segunda de ese Tribunal Supremo y ello en la medida en que la "formación de la jurisprudencia" a la que alude la nueva regulación del recurso de casación no sólo se refiere a su creación ex novo, sino que alcanza también a situaciones en las que resulta menester matizarla, precisarla, corregirla e, incluso, defenderla (por todos, vid.: el auto de 15 de marzo de 2017, RCA/93/2017, ES:TS:2017:2189A, FJ 2º, punto 8). (...) La precisión, matización o corrección que mi mandante reclama requiere de un pronunciamiento por parte de la Sala de enjuiciamiento que zanje el debate existente sobre si puede calificarse como "liberalidad" y, por ende, denegarse la deducibilidad, de cualquier gasto contable integrado en la base imponible ex artículo 10.3 TRLIS que no tenga una vinculación causal, una correlación, con los ingresos de la sociedad o si, por el contrario, la aplicación del art. 14.1 TRLIS, letra e), y la denegación de la deducibilidad a él aparejada sólo puede predicarse de aquellos gastos satisfechos sin contraprestación, esto es, a los donativos o liberalidades en sentido estricto".

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca si "(r)esulta aplicable el artículo 14.1 TRLIS, letra e), a cualquier gasto contable que no tenga correlación con los ingresos o, por el contrario, la aplicación de dicho precepto debe venir precedida por la previa calificación del gasto como liberalidad por haber sido satisfecho sin contraprestación y concurriendo un "animus donandi" (...) y si "(e) l principio de correlación de ingresos y gastos exige que la correlación del gasto con el ingreso deba ser directa, inmediata e inescindible de tal modo que el resultado que vayan a producir conjuntamente se materialice simultáneamente en la misma base imponible o, por el contrario, puede entenderse cumplida dicha correlación siempre que se trate de gastos vinculados con el tráfico empresarial que estén tendencialmente dirigidos, directa o indirectamente, a la obtención de ingresos" .

SEGUNDO.- La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 25 de abril de 2019, habiendo comparecido dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 de la LJCA tanto la representación procesal de la entidad recurrente, como la Administración General del Estado, parte recurrida, representada y defendida por el abogado del Estado.

TERCERO.- En su escrito de personación, la parte recurrida se opuso a la admisión del recurso de casación preparado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, argumentando, en síntesis, que "(...) se trata de una controversia de naturaleza puramente fáctica y relacionada con el caso concreto de la interesada. Son las circunstancias del caso las que, la Administración primero y la sentencia después, tienen en cuenta para concluir que los gastos financieros en litigio no eran deducibles, puesto que no estaba correlacionados con los ingresos. Por tanto, el recurso es inadmisibile".

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo, la recurrente está legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA) y la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86.1. y 2 de la LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]; y (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que es necesario dictar jurisprudencia que matice la existente y se pronuncie sobre el concepto de liberalidad y el alcance de la exigencia de la correlación entre ingresos y gastos del artículo 14.1.e) del TRLIS [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Es necesario efectuar la precisión de que aunque la norma cuya infracción se denuncia ha sido derogada, su contenido permanece sin variación en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 15.e), por lo que la cuestión planteada por el recurrente sigue manteniendo vigencia.

Estipula el artículo 14.1.e) del TRLIS de 2004 lo siguiente:



"1. 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 aplicación de tal precepto, la Inspección tributaria consideró que los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad para 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.

La cuestión de la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades que se plantea, en este caso concreto, hace conveniente un pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo sobre el alcance de la exigencia de la correlación entre ingresos y gastos que se exige en el precepto transcrito y sobre si puede incluirse en el concepto de liberalidad todo gasto que conste en la contabilidad, al margen de que implique o no contraprestación, aunque se haga en el marco de operaciones de reestructuración empresarial.

TERCERO.- 1. Conforme a lo indicado anteriormente y por la singularidad de las circunstancias que concurren en el caso examinado, este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, siendo la cuestión que debe esclarecerse la siguiente:

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.

2. El interés casacional objetivo antes señalado se ve acreditado toda vez que en la resolución impugnada se han aplicado normas sobre las que, aunque existe jurisprudencia, es necesario que se complemente en el sentido de determinar el alcance de los requisitos exigibles para poder exceptuar un gasto del concepto de liberalidad [artículo 88.3.a) LJCA]. Es incuestionable asimismo que la cuestión planteada, en cuanto trasciende del supuesto concreto al que se circunscribe esta cuestión litigiosa, es susceptible de afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA].

CUARTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir el recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del fundamento jurídico anterior.

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:



1º) Admitir el recurso de casación RCA 3454/2019, preparado por el procurador don Alberto Alfaro Matos, contra la sentencia dictada el 7 de febrero de 2019 por la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la 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-.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez

Wenceslao Francisco Olea Godoy Jose Luis Requero Ibañez

Francisco Jose Navarro Sanchis Fernando Roman Garcia