
El Tribunal Supremo fija doctrina sobre el concepto de los gastos por “donativos y liberalidades” en el Impuesto sobre Sociedades y sobre el principio de correlación de ingresos y gastos

Legal Flash del área Financiero y Tributario

Abril 2021

Son donativos o liberalidades aquellos realizados a título gratuito y sin contraprestación



Aspectos clave

- > Este pronunciamiento, obtenido bajo la dirección letrada de CUATRE CASAS, debería provocar la anulación por los Tribunales de numerosas liquidaciones en las que se ha denegado la deducibilidad de gastos calificados indebidamente por la Administración como donativos o liberalidades.
- > El Alto Tribunal en esta sentencia rechaza la posibilidad de subsumir un gasto en la categoría de donativos o liberalidades si existe causa onerosa.
- > Tampoco serán donativos o liberalidades aquellos gastos gratuitos en los que, de manera directa o indirecta, presente o futura, se persiga un mejor resultado empresarial



Contenido y alcance de la sentencia

La cuestión enjuiciada por el Tribunal Supremo en esta sentencia es la relativa a la consideración como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de los gastos financieros devengados por un préstamo suscrito por la sociedad para financiar la adquisición de participaciones propias para su ulterior amortización en ejecución de un acuerdo de reducción de capital.

Para resolver la cuestión planteada el Tribunal Supremo recuerda que la base imponible — que constituye la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales— se determina en el Impuesto sobre Sociedades mediante una remisión al resultado contable, el cual es corregido en los preceptos específicos establecidos en la propia Ley del impuesto.

En particular, el antiguo artículo 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y el actual artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establecen una lista tasada de categorías de gastos que, con independencia de su consideración contable, se califican como no deducibles en el ámbito tributario.

Entre dichas categorías de gastos fiscalmente no deducibles se encuentran los denominados “donativos y liberalidades” que se regulaban en el antiguo artículo 14.1 letra e) del TRLIS y, en similares términos, en el actual artículo 15 letra e) de la LIS.

Como el propio Tribunal Supremo reconoce en su sentencia, la determinación de cuando un gasto constituye a efectos fiscales un donativo o liberalidad ha sido una permanente fuente de inseguridad jurídica y litigiosidad.

Ello se ha debido, de un lado, a los contornos poco definidos de esta figura y, de otro lado, a la tendencia de la Administración tributaria a forzar la inclusión como pretendidas donaciones o liberalidades de numerosos gastos, de la más variopinta naturaleza, en los que los rasgos típicos de las donaciones y liberalidades (gratuidad o ausencia de contraprestación) resultaban difícilmente identificables o directamente inexistentes.

En este contexto, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021, dictada en el recurso de casación 3454/2019 interpuesto bajo nuestra dirección letrada, ha venido a clarificar y arrojar luz sobre las características que ha de reunir un gasto para que su deducibilidad fiscal puede verse denegada por ser considerada un donativo o liberalidad.



La Audiencia Nacional —de la que trae causa esta sentencia del TS—, confirmando el criterio de la Administración, denegó la deducibilidad de dichos gastos financieros devengados por un préstamo suscrito por la sociedad para financiar la adquisición de participaciones propias considerando que constituían un donativo o liberalidad conforme al artículo 14.1 e) del TRLIS, por entender que no se encontraban correlacionados con los ingresos de la sociedad y además se habían soportado en beneficio exclusivo de los socios.

No obstante, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación presentado por el contribuyente y fija unos criterios que, además de resultar de aplicación en el concreto supuesto enjuiciado, son de una evidente aplicación general:

- (i) Para calificar un determinado gasto como donativo o liberalidad debe tratarse necesariamente de una disposición gratuita y sin contraprestación. Quedan, por tanto, automáticamente excluidos de esta categoría todos aquellos gastos en los que exista onerosidad.
- (ii) Asimismo, aclara el Tribunal Supremo que algunos gastos contables efectuados a título gratuito podrán ser fiscalmente deducibles siempre que sean realizados 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 y los realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios.
- (iii) Por último, subraya el Alto Tribunal que también serán deducibles todos aquellos gastos realizados a título gratuito, no comprendidos entre los anteriormente enumerados, que se encuentren correlacionados con la actividad empresarial por estar tendencialmente dirigidos a mejorar el resultado empresarial, aunque sea de manera indirecta o futura y no inmediata.

En el supuesto enjuiciado el Tribunal Supremo aprecia con claridad que los gastos financieros soportados por la sociedad como consecuencia del préstamo obtenido tienen una evidente causa onerosa que impide calificarlos como donativos o liberalidades no deducibles.

En definitiva, la sentencia del Tribunal Supremo que aquí comentamos refuerza la seguridad jurídica, supone una salvaguarda de los derechos de los contribuyentes y pone coto a determinadas prácticas administrativas que otorgaban un carácter absolutamente expansivo a una categoría de gastos, la de los donativos y liberalidades no deducibles, que la nueva doctrina ha venido a delimitar en sus justos términos.

Los criterios fijados en esta sentencia probablemente tendrán una importancia decisiva a la hora de resolver otros supuestos pendientes del pronunciamiento del Tribunal Supremo. Nos



referimos a los Autos de admisión de recurso de casación de 25 de febrero de 2021 (números 4762/2020 y 5309/2020) en los que se analizará la posible calificación como donativo o liberalidad de la carga financiera soportada para sufragar una distribución de dividendos.

No obstante, debe indicarse que el Tribunal Supremo en su sentencia de 30 de marzo de 2021 únicamente se ha pronunciado respecto al alcance que debe darse a lo dispuesto en el art. 14.1 e) del TRLIS (consideración como donativo o liberalidad) pero no entra a analizar, tal como manifiesta la propia sentencia, si en este tipo de operaciones, pudiera discutirse su deducibilidad en atención a otros apartados de los citados artículos 14.1 del TRLIS o 15 de la LIS, como por ejemplo los gastos que “representen una retribución de los fondos propios”.

Esperemos que la resolución de los autos pendientes confirme la deducibilidad de los gastos financieros dado que este tipo de operaciones, en realidad, suponen una modificación de la estructura financiera de las sociedades de forma que se sustituye la financiación de los socios por financiación externa. Se trata de operaciones que, por tanto, también se realizan en beneficio de la sociedad dado que no necesita desprenderse de sus activos para continuar realizando sus actividades empresariales.

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas

©2021 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

