

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

Referencia: NFJ094580

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1695/2024, de 29 de octubre de 2024

Sala de lo Contencioso Administrativo

Rec. n.º 2248/2023

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma.** El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto. Aunque parezca una obviedad, solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia del art. 179.2.d) LGT en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. Es indiferente que tal interpretación se sostenga respecto de la norma sancionadora *stricto sensu*, que acostumbra ser norma en blanco - ya lo hemos dicho- o que se promueva en relación con la norma sustantiva a la que aquella se remite para integrar y completar el tipo sancionador; como también lo es que la interpretación que cabe postular con fines exculpatorios, en tanto exponentes de la conducta diligente que, por tanto, no puede ser castigada, lo sea de normas constitucionales, legales o reglamentarias. a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto. Es patente que la razón sustentadora que la Administración utiliza para localizar el elemento subjetivo, respaldada en su quehacer por la Sala de instancia -que, sin embargo, no ha analizado este asunto concreto en sí mismo, sino por remisión a otros, con cierto carácter general- es la relativa a la falta de acreditación, bien del origen del gasto procedente de la rúbrica de acuerdos internacionales de marketing, en tanto el gasto cuya deducción se preconiza se documenta en facturas expedidas por terceros que no ha justificado la recurrente guarden relación con los contratos pactados por ella, ni subjetiva ni objetivamente, aun aceptando que la totalidad de los comprometidos por esta vía fueran, en sí mismos, de posible deducción. En lo que atañe a las atenciones a clientes, concurre para negar su deducción la circunstancia, no negada, de que no hay constancia de la entrega de productos a los clientes que serían destinatarios de tales atenciones. Pese a que tanto las resoluciones administrativas como la judicial, incluso los escritos rectores de este recurso de casación, dan respuesta a esa interrogante relativa a la existencia o no de una interpretación razonable de la norma esgrimida por la recurrente, lo cierto es que se trata de una causa de exclusión o exoneración de la responsabilidad sancionadora que, como hemos anticipado, no juega, en modo alguno, en este caso. Y ello porque no se ha manifestado, en este recurso de casación, un conflicto jurídico hermenéutico que se proyectase sobre norma alguna, sancionadora o no, de cuyo carácter razonable o no pudiera inferirse la concurrencia de culpabilidad. Dicho de otro modo, la conducta de la sociedad impugnante, en teoría, podrá ser culpable o no, pero tal declaración de culpabilidad no depende de la razonabilidad de una interpretación que se haya sostenido respecto de una norma, pues la razón en que se ha fundado la no deducibilidad de los gastos y, además, del desencadenamiento del ejercicio de la potestad sancionadora, se ha basado en la falta de prueba, que era carga del recurrente, de la realidad y procedencia del gasto litigioso. El Tribunal establece como jurisprudencia que la falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco nos llevará a una calificación designo inverso. Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE- y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente. Consecuencia de lo declarado es que el recurso de casación debe ser desestimado, manteniendo en sus términos la sentencia impugnada, pues la pregunta de interés casacional, en su primer

inciso, no puede ser respondida, como hemos visto, de una manera universal y para todo caso, sino que la falta de prueba de un gasto a cargo de quien pretenda su deducción será suficiente o no lo será, según los casos, para sustentar en esa omisión el ejercicio de la potestad punitiva [Vid., ATS de 24 de enero de 2024, recurso n.º 2248/2023 (NFJ092085) y SAN de 11 de enero de 2023, recurso n.º 548/2019 (NFJ088782) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 178, 179.2 d) y 191.  
Constitución Española, art. 24.

Convenio de 22 de noviembre de 1984 (Instrumento de Ratificación del Protocolo n.º 7), para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, art. 2.

**PONENTES:**

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

**SENTENCIA**

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR RAFAEL TOLEDANO  
CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.695/2024

Fecha de sentencia: 29/10/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 2248/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: Nota:

R. CASACION núm.: 2248/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**Sentencia núm. 1695/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente  
D. José María del Riego Valledor  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de octubre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2248/2023, interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de la sociedad mercantil BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L, contra la sentencia de 11 de enero de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 548/20219. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 11 de enero de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D. Argimiro Vázquez Guillén en nombre y representación de BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE SL (BEGANO), contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2019 (RG 444/2016, 2933/2016, 3295/2016, 4709/2016 y 741672016)); la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo, tercero y sexto, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas [...]"

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia, el procurador don Argimiro Vázquez Guillén en nombre y representación de BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 14 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos los artículos 179 y 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT); el artículo 211.3 LGT; el artículo 24. 1 y 2 de la Constitución Española (CE) y el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Procurador Sr. Vázquez Guillén, en la citada representación, ha comparecido el 28 de marzo de 2023, y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 8 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

**TERCERO.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 24 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores,

sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto [...]"

2. El procurador Sr. Vázquez Guillén interpuso recurso de casación en escrito de 14 de marzo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] i) Que, declarando haber lugar al presente recurso interpuesto contra la Sentencia de la AN, de fecha 11 de enero de 2023 (rec. nº 548/2019 ), la case y anule por infracción de los artículos 178 , 179.2.d ) , 183.1 y 211.3 de la LGT ; con mantenimiento del resto de pronunciamientos no afectados por dicha infracción.

ii) Que, en consecuencia, se ESTIME el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 548/2019) en cuanto a la pretensión de esta parte consistente en la anulación del acuerdo de imposición de sanción, ordenándose:

1. La anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2019 (Núms. de reclamación 00/00444/2016; 00/02933/2016; 00/03295/2016; 00/04709/2016; 00/07416/2016), en su pronunciamiento confirmatorio del acuerdo de imposición de sanción, por no ser conforme a Derecho.

2. La anulación del acuerdo de imposición de sanción (Referencia Nº A23 77744433), dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, período 2009 a 2011, por importe de 281.072,42 euros, por no ser conforme a Derecho.

iii) Que se impongan a la Administración demandada las costas del presente recurso.

Asimismo, es interés de esta parte que esa Excm. Sala fije el siguiente criterio interpretativo en relación con la cuestión respecto de la que el Auto de admisión apreció la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: "Que, la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad de un gasto NO debe conducir necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable. En estos casos, el contribuyente podrá justificar que concurre una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produjo dicho gasto que resulte de los justificantes documentales disponibles, siendo carga de la Administración sancionadora el motivar específicamente sobre la falta de razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad" [...]"

#### **Cuarto.** Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 23 de abril de 2024, en que manifiesta:

"[...] Saliendo al paso del correlativo de adverso, solicitamos, en primer lugar, a esa Sala que, interpretando los artículos identificados en el auto de admisión, y partiendo siempre de las circunstancias del caso concreto, sienta como doctrina jurisprudencial que:

- La falta de prueba y justificación sobre determinados aspectos que afectan a la deducibilidad de un gasto, atendiendo a las circunstancias del caso, puede conducir a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a título de negligencia, sin que pueda justificarse, en estos casos, que concurre una interpretación razonable de la norma, que tiene su razón de ser en la posible imperfección de una norma tributaria que admita varias interpretaciones, lo que no ocurre cuando dicha norma solo admita una y el debate sea puramente fáctico y probatorio.

Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada [...]"

#### **Quinto.** Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA -, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 15 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto.

## **Segundo.** Breve reseña de la sentencia impugnada.

La sentencia de instancia razona del siguiente modo en cuanto a las sanciones que se impugnan, en cuanto han sido objeto en esta casación, derivadas de la deducción de determinados gastos:

"[...] SÉPTIMO.- Nulidad de los acuerdos sancionadores.

b.- El segundo argumento se desarrolla en las pp. 92 a 98. Se refiere a las sanciones impuestas por gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing y por atenciones a clientes y viene a sostener que no concurre el elemento objetivo del tipo del art 191.1 LGT .

También contestamos a argumentos muy similares en la SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019 ), razonándose " Esta segunda vertiente del motivo se anuda a una premisa argumental que no se ha validado por la Sala, como es la deducibilidad de los gastos correspondientes, según lo razonado en los fundamentos jurídicos ...esta sentencia, a los que nos remitimos en este punto a fin de no ser reiterativos. Se desestima esta segunda alegación" .

C.- ...

D.- En las pp. 102 y ss. Se argumenta sobre la falta de concurrencia del elemento subjetivo. Hay aquí varios argumentos: falta de motivación; presunción de inocencia e interpretación razonable de la norma. La Sala tratará conjuntamente estos argumentos.

En relación con las sanciones relativas a los acuerdos internacionales de marketing y atenciones a clientes.

El TEAC razona, en relación con los acuerdos internacionales de marketing, y la Sala hace suyos los razonamientos que " la inspección justifica la concurrencia de culpabilidad en la falta de prueba de la necesidad de dichos gastos... acreditado el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del gasto, su inclusión en la base imponible debe considerarse culposa o cuando menos negligente, pues se deduce un gasto sin poder justificarlo fehacientemente". En cuanto a las atenciones a clientes se sostiene que " la inspección justifica, en este caso, la concurrencia de culpabilidad en la falta de acreditación de la entrega de productos a los clientes para con quien se dice tener las atenciones, incumpliendo también los mínimos requisitos esenciales de deducibilidad en el IS de un gasto".

Además, se añade que " no es razonable interpretar que son deducibles unos gastos que el contribuyente ni siquiera ha podido justificar ...ni [acreditar]lo clientes que los recibieron". No es un problema de interpretación razonable de la norma, sino de falta de acreditación de la deducibilidad del gasto.

Así, en la SAN (2ª) de 4 de mayo de 2022 (Rec. 700/2018 ), ante alegaciones similares, razonamos: "Es difícilmente atendible como no culpable, al menos a título de negligencia, que se realice la deducción de un gasto y que no se justifique. Eso por lo que se refiere a los gastos derivados de los denominados "Acuerdos internacionales".

En la misma línea en la SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019 ), razonamos que: " Se detalla a tal fin que el contribuyente se dedujo unos gastos sin la necesaria justificación (en el caso de los acuerdos internacionales de marketing) o sin acreditar suficientemente sus beneficiarios o destinatarios y, por ende, sin justificar su condición de gasto deducible a tenor del art. 14.1.e) del TRLIS (en el caso de los gastos promocionales o de atenciones a clientes)". Añadiendo la sentencia que: "Por lo que se refiere a la infracción de la presunción de inocencia, la argumentación que se expresa en la demanda no se comparte por la Sala. En síntesis, porque viene a ser una reiteración de la falta de justificación de la culpabilidad del contribuyente en relación a las conductas sancionadas. Como se ha explicado, la motivación contenida en los acuerdos impugnados resulta suficientemente expresiva de las razones por las cuales se estima que el contribuyente incurrió en una conducta culpable y, además, está basada en elementos que resultan acreditados en las actuaciones". Y: "En cuanto a la interpretación razonable de la norma, hemos de descartarla en un supuesto como el presente en el que el debate gira prima facie sobre la falta de acreditación suficiente por el contribuyente de una serie de gastos que había procedido a deducir en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades".

Por último, razonamos y resulta extrapolable al caso de autos que: "La existencia de pronunciamientos favorables a los intereses de otras compañías similares a la recurrente no resulta suficiente a estos efectos en la

medida en que, respecto a los gastos por publicidad en puntos de venta facturados por la sociedad alemana LIDL STIFTUNG & CO, el precedente que debemos seguir es el citado en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia y no el indicado en la p. 121 de la demanda. Y en cuanto a los gastos de atenciones a clientes, hemos declarado en el fundamento jurídico noveno que no concurre identidad entre el supuesto que nos ocupa y los que se citan en las pp. 121 y 122 de la demanda, pues en estos últimos se asume positivamente por la Inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Central que los gastos tenían por destinatarios a los clientes y es precisamente esta nota diferencial la que no se aprecia en el presente recurso ".

**Tercero.** *Acerca de las objeciones planteadas en el escrito de oposición al recurso de casación sobre su admisibilidad.*

En el expresado escrito, la Administración recurrida se opone (fuera del momento procesal en que podría formularse el reproche respectivo, el determinado en el art. 89.6 LJCA ) a la admisión del recurso de casación.

Al margen de ese escollo temporal, no hay razón atendible que nos debiera llevar, en este caso, a inadmitir el recurso. Ni la condición de grave -a los solos efectos de la integración del derecho del sancionado a la doble revisión- que el auto de admisión confiere a la sanción es susceptible de controversia en este trance procesal (ello incluso si a la defensa jurídica le causa sorpresa esa admisión) sin que, por lo demás, la caracterización como leve de esa sanción en la LGT sea otra cosa que un punto de partida, entre los denominados criterios Engel de que se vale el TEDH, que no es el determinante. No en vano, las sanciones tributarias de multa que impone la LGT se caracterizan porque, generalmente, constituyen un porcentaje determinado sobre la deuda tributaria cuyo incumplimiento de ingreso se erige en presupuesto necesario, que han de satisfacerse además del importe de ésta.

Por lo demás, el alegato de oposición al recurso revela una concepción de la denominada doctrina Saquetti que, llevada a su generalización, podría conducir a un pleno vaciamiento, por parte de España, Estado miembro, de sus obligaciones que le competen como signatario del Convenio Europeo de Derechos Humanos y, en lo que aquí respecta, del derecho a la doble revisión jurisdiccional de las sanciones, que no puede quedar completamente neutralizado e inoperante.

Nos detenemos en la afirmación que efectúa, inspirada en la mención de la sentencia de esta Sala y Sección de 13 de noviembre de 2023, decisoria del recurso de casación nº 1876/2023 (caso CEMEX), acerca de que "[...] las cuestiones fácticas y la valoración del material probatorio es potestad exclusiva del Tribunal de instancia, por lo que no cabe entrar sobre estas en el recurso de casación".

Al margen de la elevación a dogma de esa afirmación particular de la sentencia mencionada, que debe entenderse ceñida al caso concreto que allí se enjuiciaba, la cuestión no es de escasa importancia, porque está en juego el ámbito objetivo de ese derecho a la doble instancia. Así, no es posible amparar el desdén absoluto a los hechos -entre los que el Abogado del Estado sitúa también lo que no son hechos, sino calificaciones jurídicas, como la relativa a la culpabilidad-, en tanto ese debate, de alguna manera, puede ser incompatible con el desarrollo de un derecho subjetivo, derivado del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales - CE DH -, por parte del sancionado, a la doble revisión de la declaración de culpabilidad, precisamente, o condena-.

Además de ello, podemos afirmar que no se aprecia aquí ningún propósito de poner en tela de juicio los hechos que consideró probados el Tribunal de instancia -y que acepta el recurrente a la hora de deducir su pretensión casacional-. El propio auto de admisión pone en evidencia que lo que debe dilucidarse es, precisamente, si la falta de prueba del gasto deducible conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores o si, por el contrario, cabe oponer frente a esa grave consecuencia la interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto. En otras palabras, no se ha pretendido en este caso una revisión de los hechos sancionados, ni se parte de otro presupuesto fáctico que el de la denegación de la deducción del gasto fundada en su falta de acreditación.

**Cuarto.** *El juicio de la Sala.*

1. Debemos comenzar afirmando que el artículo 179 de la Ley General Tributaria -LGT- se rubrica, de forma poco precisa, principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, cuando en realidad se refiere a otro principio distinto, el de culpabilidad. Dentro de su regulación, el apartado 1 enuncia, con carácter general, que "1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos ". En ese contexto, viene a significar que solo se puede sancionar a quienes sean culpables de haber cometido una infracción tributaria. El apartado 2, manteniendo la tónica de escaso rigor conceptual, enuncia casos -irreconducibles a la unidad y a la dogmática penal- de exclusión de la responsabilidad, dentro de la terminología utilizada donde responsabilidad debe entenderse rectamente como culpabilidad, entre otros, el apartado d): "Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias".

Para ilustrar esos supuestos en que la conducta del que ha realizado una acción u omisión catalogable como infracción tributaria puede considerarse diligente -y, por ende, no culpable- el precepto añade, a título de ejemplo "...entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma".

**2.** Esta causa de exclusión de la culpabilidad del artículo 179.2.d) LGT tiene singular relevancia en el orden sancionador tributario, en tanto sirve de contención para mitigar los riesgos de una conexión automática entre la infracción de los deberes fiscales, sustantivos o formales, y su castigo mediante la imposición de sanciones, pero no agota, así lo hemos dicho, el amplio campo de la exclusión del elemento subjetivo de las infracciones, sino solo en determinadas circunstancias.

Debe recordarse a tal efecto, de una parte, que la ley confía, en casi todos los tributos y, desde luego, en los que son cabecera del sistema fiscal, la autoliquidación del obligado tributario como modo natural, casi universal, de gestión y pago de aquellos; de otra parte, que la norma sancionadora tributaria es, por lo común, una norma en blanco, lo que significa que la integración y plena comprensión del tipo infractor requiere el complemento de una norma a la que la primera se remite y sin el cual quedaría vacía de contenido. Si la norma sancionadora suele presentar, por lo general, y aunque solo fuera por su simplicidad, unos perfiles más o menos claros e inteligibles, no sucede siempre lo mismo con la norma fiscal tipificadora de derechos y obligaciones fiscales, tanto materiales como formales, incluidas en disposiciones a menudo reglamentarias, en continua variación y con enunciados confusos o abiertos a exégesis diferentes, incluso antagónicas.

Ello sucede con el añadido -agravatorio- de que es el obligado al pago del impuesto de que se trate quien debe, en su declaración, que es un acto de voluntad y de reconocimiento, optar por una de las posibles interpretaciones que, a menudo, ofrecen las normas reguladoras de los tributos, bajo la amenaza de incurrir en responsabilidad en caso de discrepancia de la Administración con esa alternativa.

Para evitar que la mera discordia de la Administración con el ciudadano en cómo se debe interpretar una disposición normativa sea zanjada mediante el uso abusivo de la potestad sancionadora, la ley excluye el caso de quien haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, dentro de tal hipótesis - "...entre otros supuestos"- el de quien se ampare en una interpretación razonable de las normas. La condición de razonable de una interpretación es, a su vez, un concepto jurídico indeterminado y, por ello mismo, de problemática indagación, ya que de ella depende, lo hemos señalado ya, que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea.

**3.** Ahora bien, este epígrafe ejemplificativo del caso de diligencia, que es incompatible con la presencia del elemento subjetivo o culpable, sea a título de dolo o de culpa, no agota todas las posibilidades de exclusión de la culpabilidad, sino que se refiere, solo, a una de sus manifestaciones, emparentada, en cierto modo, con la ausencia de reprochabilidad que el Estado ha de mostrar frente a aquella persona a quien no le es exigible, en Derecho, una conducta distinta a la que ha observado. Cuando afirmamos que no agota el campo de la culpabilidad, en realidad queremos decir que el elemento de la culpabilidad, como hemos dicho de forma constante y reiterada, lo debe aportar inexcusablemente la Administración que sanciona, para así enervar el principio constitucional de presunción de inocencia ( art. 24.2, in fine, de la Constitución Española ).

**4.** En virtud de este principio capital del Estado de Derecho, incumbe a la Administración que ostenta la potestad penal -en un término comprensivo de la sanción administrativa- acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable, declaración que debe ser estricto objeto de una motivación singular y amplia, que huya de las fórmulas estereotipadas de empleo masivo que tan a menudo hemos conocido. Sobre tales extremos existe tanta y tan detallada jurisprudencia que no se precisa la mención concreta de ninguna de sus manifestaciones.

**5.** Así, hemos indicado con reiteración, a este respecto, que no basta al órgano sancionador con aseverar que la norma es clara, o no susceptible de interpretación diferente a la que brota de su mera literalidad, para quedar dispensada de profundizar en la constatación y plasmación formal de la culpabilidad, indicando si lo es a título de dolo o culpa. En otras palabras, no pesa sobre el expedientado un baldón que podría denominarse presunción de culpabilidad y que deba desvirtuar promoviendo a posteriori una interpretación razonable de la norma en que se haya basado la apreciación del presupuesto de hecho tipificado.

**6.** Se puede añadir que, precisamente porque esa interpretación razonable de la norma que el interesado sostiene, al amparo del art. 179.2.d) LGT, no abarca todas las posibilidades de excluir o eximir la responsabilidad sancionadora, un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatoria exige examinarla con rigor conceptual para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa.

7. Así, aunque parezca una obviedad, solo entrará en juego la posibilidad de concurrencia de ese apartado d) del artículo 179.2 LGT en los casos en los que se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos. Es indiferente que tal interpretación se sostenga respecto de la norma sancionadora stricto sensu, que acostumbra ser norma en blanco - ya lo hemos dicho- o que se promueva en relación con la norma sustantiva a la que aquella se remite para integrar y completar el tipo sancionador; como también lo es que la interpretación que cabe postular con fines exculpatorios, en tanto exponentes de la conducta diligente que, por tanto, no puede ser castigada, lo sea de normas constitucionales, legales o reglamentarias.

8. Lo que, por ende, queda al margen de toda opinión sobre el ámbito objetivo propio del art. 179.2.d) LGT es el supuesto, aquí concurrente, porque no se polemiza sobre el adecuado entendimiento que se ha de dar a una norma jurídica -en este caso, la que disciplina, en el impuesto sobre sociedades, la deducción de los gastos que no le han sido reconocidos a BEGANO para poder ser excluidos de la base imponible- sino sobre una razón distinta y netamente establecida: que la empresa no ha acreditado, como era carga que se le imponía, la realidad de los gastos en litigio, siendo así que, en afirmación de la Sala de instancia, no han sido probados.

9. De los dos conceptos a los que se refiere el ejercicio de la potestad sancionadora que han accedido a la revisión casacional, el primero de ellos se refiere a determinados gastos derivados de los denominados acuerdos internacionales de marketing (669.708,88 € en 2009, 563.169,45 € en 2010 y 114.166,04 € en 2011) que, afirma la recurrente, fueron satisfechos a la entidad belga Coca-Cola Services, N.V. y a la entidad alemana LIDL STIFTUNG & CO.

Los mencionados acuerdos Internacionales, según expone el propio interesado, consisten en pactos alcanzados entre sociedades del Grupo Coca-Cola (principalmente, Coca-Cola Services, N.V. y Coca-Cola Gestión, S.A.) con las casas matrices - o filiales en algunos casos- de algunos de los clientes internacionales más significativos que disponen de grandes superficies comerciales (esto es, Carrefour, DIA, MAKRO, Lidl, etc.) a fin de promocionar en sus establecimientos las bebidas comercializadas por BEGANO. No se especifica con concreción, en el escrito de interposición, el detalle objetivo y subjetivo de tales gastos y su conexión necesaria con los contratos celebrados y la razón de obligar a ésta en relación con los que no hubieran sido suscritas por ella misma, no por terceros.

En relación con las sanciones relativas a los acuerdos internacionales de marketing y atenciones a clientes, la Sala juzgadora se remite, para decidir el asunto, a pronunciamientos anteriores suyos recaídos en asuntos semejantes a éste, en el sentido de que en ellos también se dilucidaba la sanción referida a los gastos de esta naturaleza. Señala la sentencia al respecto:

"[...] E.- Por último, en relación con los gastos se sostiene que existe una ausencia de elemento probatorio para imponer la sanción como consecuencia de la no admisión de los gastos derivados de los acuerdos internacionales.

Se viene a razonar que como se sanciona por no haberse probado la afección a la actividad de tales gastos, ello puede ser razonable a la hora de acordar la liquidación, pero no lo es a la hora de imponer sanción. En el fondo la recurrente sostiene que, en efecto, puede ser que no haya probado la afectación, lo que puede justificar la liquidación; pero para sancionar la Administración debe probar la "no afectación". Lo cual no es un argumento sostenible, pues una vez que no se justifica la deducción del gasto, se cumple el presupuesto de hecho que permite la aplicación del tipo.

De hecho, ya nos hemos pronunciado en tal sentido en la SAN (2ª) de 4 de mayo de 2022 (Rec. 700/2018 ), donde razonamos: " a los efectos de la prueba de la concurrencia del elemento objetivo sobre el que pivota la infracción del art 191 LGT es suficiente la actividad desplegada por la Administración al constatar, como resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación, que el contribuyente no logró acreditar que el gasto en cuestión cumpliera los requisitos legalmente dispuestos a su deducibilidad y, como lógico corolario, que ello determinó un menor ingreso fiscal del que debió ser ingresado. Por tanto, no se estima necesario que, adicionalmente a esto y como conditio sine qua non de la sanción, la Administración deba demostrar también " la no afectación a la actividad de los gastos discutidos" como se afirma, por ejemplo, en la p. 123 de la demanda"...

El TEAC razona, en relación con los acuerdos internacionales de marketing, y la Sala hace suyos los razonamientos que " la inspección justifica la concurrencia de culpabilidad en la falta de prueba de la necesidad de dichos gastos... acreditado el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del gasto, su inclusión en la base imponible debe considerarse culposa o cuando menos negligente, pues se deduce un gasto sin poder justificarlo fehacientemente". En cuanto a las atenciones a clientes se sostiene que "la inspección justifica, en este caso, la concurrencia de culpabilidad en la falta de acreditación de la entrega de productos a los clientes para con quien se

dice tener las atenciones, incumpliendo también los mínimos requisitos esenciales de deducibilidad en el IS de un gasto".

A los efectos que nos ocupan, es patente que la razón sustentadora que la Administración utiliza para localizar el elemento subjetivo, respaldada en su quehacer por la Sala de instancia -que, sin embargo, no ha analizado este asunto concreto en sí mismo, sino por remisión a otros, con cierto carácter general- es la relativa a la falta de acreditación, bien del origen del gasto procedente de la rúbrica de acuerdos internacionales de marketing, en tanto el gasto cuya deducción se preconiza se documenta en facturas expedidas por terceros que no ha justificado la recurrente guarden relación con los contratos pactados por ella, ni subjetiva ni objetivamente, aun aceptando que la totalidad de los comprometidos por esta vía fueran, en sí mismos, de posible deducción. En lo que atañe a las atenciones a clientes, concurre para negar su deducción la circunstancia, no negada, de que no hay constancia de la entrega de productos a los clientes que serían destinatarios de tales atenciones.

Importa destacar, en todo caso, que pese a que tanto las resoluciones administrativas como la judicial, incluso los escritos rectores de este recurso de casación, dan respuesta a esa interrogante relativa a la existencia o no de una interpretación razonable de la norma esgrimida por BEGANO, lo cierto es que, atendida la índole del debate trabado, se trata de una causa de exclusión o exoneración de la responsabilidad sancionadora que, como hemos anticipado, no juega, en modo alguno, en este caso.

Y la razón para ello reside en el hecho de que no se ha manifestado, en este recurso de casación, un conflicto jurídico hermenéutico que se proyectase sobre norma alguna, sancionadora o no, de cuyo carácter razonable o no pudiera inferirse la concurrencia de culpabilidad. Dicho de otro modo, la conducta de la sociedad impugnante, en teoría, podrá ser culpable o no, pero tal declaración de culpabilidad no depende de la razonabilidad de una interpretación que se haya sostenido respecto de una norma, pues la razón en que se ha fundado la no deducibilidad de los gastos y, además, del desencadenamiento del ejercicio de la potestad sancionadora, se ha basado en la falta de prueba, que era carga del recurrente, de la realidad y procedencia del gasto litigioso.

#### **Quinto.** *Jurisprudencia que se establece.*

En trance de responder a la pregunta planteada en el auto de admisión, que nos compele a determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto, debemos declarar lo siguiente, con valor de doctrina:

1. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el impuesto sobre sociedades, no siempre conduce a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, como tampoco nos llevará a una calificación de signo inverso. Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE - y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto.

2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente.

Consecuencia de lo declarado es que el recurso de casación debe ser desestimado, manteniendo en sus términos la sentencia impugnada, pues la pregunta de interés casacional, en su primer inciso, no puede ser respondida, como hemos visto, de una manera universal y para todo caso, sino que la falta de prueba de un gasto a cargo de quien pretenda su deducción será suficiente o no lo será, según los casos, para sustentar en esa omisión el ejercicio de la potestad punitiva.

#### **Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por BEBIDAS GASESOSAS DEL NOROESTE, S.L., contra la sentencia de 11 de enero de 2023, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 548/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.