

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia n.º 520/2025 de 7 de mayo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 4363/2023****SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma.** El objeto de este recurso de casación consiste, en determinar -interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS-, si solo cabe entender que un gasto es deducible y no constituye una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, solo cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aun sin contrato entre ambos, si la prestación del servicio es consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido. La Sala debe esclarecer si en el caso en el que un contribuyente del IS ha computado como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art.179.2.d) LGT. La Sala se remite íntegramente a las SSTs de 18 de marzo, 29 de octubre y 19 de diciembre de 2024, recursos nº 5543/2022, 1838/2023 y 2248/2023, en las que se establece que la falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende, en el IS, 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. 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 art. 179.2.d) 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.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 520/2025**

Fecha de sentencia: 07/05/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4363/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/04/2025

Síguenos en...



Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís  
Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2  
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos  
Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4363/2023

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 520/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 7 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4363/2023**, interpuesto por el procurador don Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de la entidad mercantil **COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L.**, contra la sentencia de 8 de marzo de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 838/2019. 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 8 de marzo de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D. Enrique Sastre Botella, en nombre y representación de COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 2019 (RG 513/2016 y 472/2016), la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Tercero, Cuarto y Séptimo, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración y con confirmación del resto de la resolución recurrida. Sin condena en costas [...]"*

#### **SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, el procurador Sr. Sastre Botella, en nombre y representación de la Compañía Castellana de Bebidas Gaseosas, S.L. presentó escrito de preparación de recurso de casación el 24 de mayo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidas:

- El artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (TRLIS).

- El artículo 179, 183.1 y 211.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 24. 1 y 2 de la Constitución Española (CE).

- 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 6 de junio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Sastre Botella, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 16 de junio de 2023; y el Abogado del Estado, en la que le es propia, como recurrido, lo ha hecho el 18 de julio de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

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

Síguenos en...



La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 20 de marzo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS, si solo puede entenderse que el gasto no es una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, únicamente, cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aunque no medie contrato entre ambos y la prestación del servicio sea consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido.*

*Aclarar si, en un caso como el presente, en el que un contribuyente del IS computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT [...]"*

2. El procurador Sr. Sastre Botella interpuso recurso de casación en escrito de 7 de mayo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] Con fundamento en los motivos expuestos en el apartado precedente, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.3.b) de la LJCA, es interés de esta parte concretar las pretensiones que se ejercitan a través del presente recurso:*

*i) Que, declarando haber lugar al presente recurso interpuesto contra la Sentencia de la AN, de fecha 8 de marzo de 2023 (rec. nº 838/2019), 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 838/2019) 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 10 de septiembre de 2019 (Núms. de reclamación 00/00513/2016; 00/04782/2016), 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 77744442), 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 2012, por importe de 916.914,97 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.a. 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:"cuando el contribuyente computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art. 179.2.d) LGT en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produjo dicho gasto" [...]"*

#### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado presentó escrito el 24 de junio de 2024, en que manifiesta:

*"[...] Centrándonos ya en la segunda cuestión de interés casacional relacionada con la sanción tributaria, la única sobre la que se formula la pretensión oportuna por la recurrente, como se razonó en la alegación primera de este escrito, y saliendo al paso del correlativo de adverso, solicitamos en primer lugar a esa Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, sienta como doctrina que:*

*- En un caso como el presente, en el que un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, no resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la*

*falta de pago derivado de lo anterior y dada la falta de justificación de ese gasto, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT . Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada.*

*Por lo expuesto,*

*SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]"*

#### **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 para el día el 29 de abril de 2024, 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 -interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS-, si solo cabe entender que un gasto es deducible y no constituye una liberalidad por tratarse de un bien o servicio que está correlacionado con los ingresos y se realiza para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios, solo cuando existe un contrato entre el adquirente y el prestador del servicio, o puede entenderse cumplido el requisito aun sin contrato entre ambos, si la prestación del servicio es consecuencia de la relación contractual celebrada por un tercero y el prestador del servicio en los casos en que el servicio prestado beneficie directamente a quien que se deduce el gasto y paga el servicio recibido.

Además, el auto nos reclama que aclaremos si, en un caso como el presente, en el que un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades ha computado como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que es quien ha contratado los servicios de marketing, y, por tanto, deja de ingresar parte de la deuda, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT.

El proceso se refiere a las liquidaciones y sanciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012, si bien la impugnación casacional se reduce a la sanción impuesta.

##### **SEGUNDO.-Breve reseña de la sentencia impugnada.**

La sentencia de instancia razona del siguiente modo en cuanto a la nulidad que se postula de las sanciones, exclusivo objeto en este recurso de casación, derivadas de la deducción de determinados gastos:

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

Argumentos muy similares se articularon y resolvieron por SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019), debiendo mantener su criterio por razones de coherencia y seguridad jurídica.

A.- Se sostiene la existencia del elemento objetivo de la infracción tributaria tipificada en el art 191.1 de la LGT. Al entender que es correcta la deducibilidad de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing y atenciones a clientes.

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" .

Ciertamente en relación con los gastos de LIDL la recurrente tiene una sentencia a su favor, pero creemos haber explicado con claridad que a la luz de las pruebas aportadas y valoradas por la Inspección la sociedad demandante incurrió en el supuesto de hecho descrito en el tipo.

B.- 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.

Síguenos en...

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

El Acuerdo de liquidación analiza la culpabilidad en las pp. 17 y ss. Si conviene indicar que en la p. 24 ya en comprobaciones anteriores se "ha venido regularizando este concepto", en concreto "desde las actuaciones realizadas sobre el impuesto sobre sociedades del año 1996". Y pese a ello, como bien se razona en el Acuerdo, la entidad continúa pretendiendo "acreditar los gastos simplemente con las facturas y con el presupuesto de marketing".

No hay una prueba clara o justificación de que los gastos deducidos, por las razones que se indican puedan deducirse. Y como hemos explicado, atendiendo a las circunstancias concurrentes la recurrente no ha aportado una explicación suficiente, más allá de la insistencia en unos argumentos que han sido reiteradamente rechazados por esta Sala. Repárese que en relación con LIDL esta Sala, en este caso, ha concluido que " el reembolso se refiere a relaciones comerciales con la filial española y o con la sociedad alemana; además, este documento no acredita la cuantificación de los importes facturados por la entidad alemana ...y no constan ventas por parte del obligado tributario a la entidad alemana" . Es decir, no hay pese a los reiterados requerimientos una justificación de los importes y quien se deduce un gasto tiene que estar en condiciones de justificarlos debidamente.

Como indica el TEAC en la resolución no está de más recordar que frente a los intentos de la recurrente de establecer "identidad de supuestos", "fueron estas circunstancias diferentes que la interesada obvia en sus argumentaciones las que precisamente determinaron la regularización del impuesto en este caso" -p. 44-.

En este sentido hemos sostenido que la concurrencia de culpabilidad se encuentra en la falta de prueba de la necesidad de dicho gasto, pues no 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 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.

Pues "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, como se pretende, 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".

C.- 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".

Por lo demás, la culpabilidad está motivada con extensión, basta para llegar a tal conclusión la lectura del Acuerdo y existe prueba de cargo suficiente para inferir la existencia de una actuación culpable, pues, como hemos explicado, la recurrente se está deduciendo unos gastos sin justificarlos adecuadamente por las razones que hemos expuesto a lo largo de esta sentencia. Los motivos se desestiman".

### **TERCERO.-El juicio de la Sala.**

1. Debemos comenzar afirmando que este recurso de casación es idéntico, en lo sustancial, a los otros que han sido decididos mediante sentencias de 18 de marzo, 29 de octubre y 19 de diciembre de 2024 ( recursos nº 5543/2022, 1838/2023 y 2248/2023), mencionados por ambas partes en sus escritos rectores, por lo que procede una remisión íntegra a lo que ellas se dijo a propósito de la cuestión con interés casacional que ahora se presenta para su resolución, de la jurisprudencia establecida y del fallo que en todos los casos declara que no ha lugar a ninguno de los recursos.

2. 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".

3. 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.

Síguenos en...

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.

4. 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 ).

5. 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.

6. 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* que deba desvirtuar promoviendo a *posteriori* una interpretación razonable de la norma en que se haya basado la apreciación del presupuesto de hecho tipificado.

7. 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.

8. 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.

9.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 la sociedad aquí recurrente 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.

10.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* (fundamento jurídico quinto de la sentencia de marketing suscritos con DÍA, CARREFOUR, EROSKI, MAKRO Y LDL STIFTUNG, los cuales considera gastos publicitarios que, sin embargo, fueron calificados como no deducibles por la Inspección.

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 la ahora recurrente, CASBEGA. 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 sentencias anteriores cuyas recaídas en asuntos semejantes a éste, en el sentido de que en ellas también se dilucidaba la sanción referida a los gastos de esta naturaleza.

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 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 los que se pretendieron deducir se documentan 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 CASGEBE, lo cierto es que, atendida la índole del debate trabado en la casación, se trata de una causa de exclusión o exoneración de la responsabilidad sancionadora -enervadora de la culpabilidad, en suma- 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 jurídica alguna, sancionadora o no, de cuyo carácter razonable o no pudiera inferirse la concurrencia o exclusión de la 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 jurídica aplicable, 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.

Por lo demás, la mención efectuada en el escrito de interposición del recurso a la denominada doctrina *Saquetti*, del modo en que ha sido efectuada, no cambia las cosas -la cita alude a la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 30 de junio de 2020, asunto *Saquetti Iglesias*-. Esa invocación parece vincularse, en el razonamiento del escrito de

Síguenos en...



interposición, a la suerte que, a su juicio, deberían correr, en favor de la recurrente, los recursos de casación mencionados junto a tal doctrina:

*"[...] esta parte considera que ante situaciones de hecho como la analizada en el presente recurso, en lo que atañe a las sanciones, debe tomarse en consideración la denominada "doctrina Saquetti" así como el criterio que establezca esa Excm. Sala en los recursos de casación nº 1838/2023 y nº 2248/2023 interpuestos por otras dos embotelladoras del Grupo (RENDELSUR y BEGANO, respectivamente). En dichos recursos se interpretará el art. 179.2.d) de la LGT para determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos o aspectos que afectan a la deducibilidad de los gastos de marketing excluye necesariamente y en todo caso una interpretación razonable de la norma, o resulta posible apreciar dicha exclusión de responsabilidad".*

Ante tales afirmaciones cabe recordar, de una parte, que ambos recursos de casación, que aún no habían sido entonces fallados, cuentan ya con sendas sentencias desestimatorias en ambos casos, como más arriba se indicó. Además, el derecho a la doble revisión judicial de la declaración de culpabilidad o condena que se contiene en el artículo 2 del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales -CEDH-, no modifica -desde luego no lo hace en este caso- la perspectiva jurídica con que se ha de acometer el fondo de la pretensión invalidatoria ejercitada por segunda vez frente a la sanción. En aras de la estricta observancia de dicha doctrina -y del derecho que contiene- se admitió el recurso de casación y se hizo efectivo, con ello, el derecho del recurrente a esa doble revisión jurisdiccional de la sanción administrativa, por ser grave. Pero una vez admitido y centrado el debate casacional en el punto relativo a la aplicabilidad al caso de la causa de exclusión de la responsabilidad del artículo 179.2.d) de la LGT, el análisis del fondo no reviste mayor especialidad respecto a aquellos otros casos en que no hubiera sido formalmente invocada la mencionada doctrina Saquetti.

En otras palabras, la mera invocación de la doctrina *Saquetti* permite a este Tribunal Supremo, una vez garantizada la doble revisión judicial de la sanción, adoptar frente al asunto una posición diferente, más abierta respecto de la concurrencia de esa circunstancia disculpante del art. 179.2.d) LGT que la que se hubiera acometido fuera del ámbito reconocido en aplicación de por aquella doctrina. De hecho, las distintas sentencias que se han citado como precedentes de la que ahora se resuelve, se encuentran en idéntica situación que ésta, incluida la llamada a la aplicación de la doble revisión judicial en materia sancionadora grave, común a todas ellas.

#### **CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.**

En trance de responder a las preguntas planteadas en el auto de admisión, que nos compelen 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

Síguenos en...

suficiente o no lo será, según los casos, para sustentar en esa omisión el ejercicio de la potestad punitiva.

**QUINTO.-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 cuarto de esta sentencia.
- 2º)No ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil **COMPAÑÍA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS, S.L.**contra la sentencia de 8 de marzo de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 838/2019.
- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

