

GASTO DEDUCIBLE E INTERPRETACIÓN RAZONABLE DE LA NORMA: STS DE 7 DE MAYO DE 2025, RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 4363/2023

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

La falta de prueba de un gasto deducido en la base imponible del Impuesto de Sociedades, no debe conducir siempre a calificar la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores, sin que tal situación lleve necesariamente a la adopción de la solución contraria. Es necesario que la Administración demuestre el elemento culpable advertido en la conducta del contribuyente y que lo motive adecuadamente.

Palabras clave

Gasto deducible, liberalidad, culpabilidad, prueba, interpretación razonable de la norma.

Abstract

The lack of proof of an expense deducted from the corporate tax base should not always lead to the taxpayer's conduct being classified as culpable for sanctioning purposes, although this situation does not necessarily lead to the adoption of the opposite solution. The Administration must demonstrate the culpable element identified in the taxpayer's conduct and provide adequate justification.

Keywords

Deductible expense, liberality, culpability, evidence, reasonable interpretation of the rule.

Cómo citar: Eseverri Martínez, E. (2025). Gasto deducible e interpretación razonable de la norma: STS de 7 de mayo de 2025, rec. núm. 4363/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 263-271.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende en el Impuesto de Sociedades, no siempre conduce a calificar como culpable la conducta del contribuyente con el fin de sancionarla, pero tampoco ha de llevar a la conclusión inversa. Cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, será necesario que la Administración acredite la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario, y además, la motive.

En cualquier caso, en el que se enjuicia, el ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que haya de ser interpretada, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para considerar un gasto como deducible. No es adecuado invocar el mandato del art. 179.2, d) LGT, porque no hay conflicto hermenéutico que se proyecte sobre norma jurídica alguna de cuya razonabilidad o no, quepa concluir la culpabilidad en una conducta, porque el ejercicio de aquella potestad se ha basado en la ausencia de prueba del gasto deducido.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación y confirma la sentencia de instancia que había estimado en parte el recurso contencioso-administrativo anulando la liquidación tributaria por cuestiones ajenas a la posible deducción de los gastos de promoción, cuya no deducción se confirma y sirve de base de la culpabilidad apreciada en el expediente sancionador que quedó confirmado en la instancia y es objeto de casación.

2. Supuesto de hecho

La entidad recurrente, empresa embotelladora, contrata con Coca-Cola el embotellado, distribución y venta de bebidas refrescantes asumiendo Coca-Cola el suministro de la materia prima y la dirección y gestión de todas las actividades de marketing de manera que contrata con grandes cadenas internacionales de distribución (grandes superficies de supermercados), a través de sus filiales en España, la promoción de las bebidas a cambio de descuentos y pagos. Estos gastos de promoción son asumidos al 50% por Coca-Cola y la embotelladora, contabilizando esta última como gasto a deducir en el Impuesto de Sociedades la re-facturación que Coca-Cola le remite de las facturas que por tal concepto han emitido, a su vez, las grandes cadenas de distribución.

Sostiene la inspección tributaria –criterio confirmado más tarde por el TEAC y por la Audiencia Nacional– que no existe una prueba clara o justificación de que los gastos deducidos puedan tener tal consideración y, entendiendo que se trata de «liberalidades», mantiene que al deducirlos se ha producido quebranto en la cuota tributaria por lo que además de proceder a su regularización, aprecia la existencia de conducta sancionable identificando la concurrencia de culpabilidad, aunque lo sea solo a título de negligencia, en la falta de prueba de la necesidad del gasto deducido y su inclusión para la determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades. Al tiempo que entiende, que la deducción del gasto tiene su origen en la prestación de un servicio de marketing que

es consecuencia de una relación contractual entre un tercero (Coca-Cola) y el prestador del servicio (las grandes superficies), aunque dicho servicio beneficie directamente a quien se deduce el gasto y paga una parte del servicio recibido (la entidad recurrente).

La parte recurrente en casación, considerando que la liquidación tributaria había sido anulada en la instancia por aplicación del principio de regularización íntegra del Impuesto de Sociedades, somete a juicio solamente la instrucción del expediente sancionador consecuencia de falta de ingreso por la deducción del gasto (art. 191 LGT), y sostiene que cuando el contribuyente computa como gasto deducible una factura expedida a su nombre por una sociedad tercera que fue quien contrató los servicios de marketing, de no admitirse la deducción de este gasto, a los efectos del procedimiento sancionador, resulta posible apreciar la concurrencia de un caso de interpretación razonable de la norma en los términos que prevé el art. 179.2, d) LGT, excluyente de la responsabilidad punitiva.

3. Fundamentos de derecho

Comienza recordando el Tribunal Supremo que el caso enjuiciado, en lo sustancial, es idéntico a otros ya decididos en sentencias de 18 de marzo, 29 de octubre y 19 de diciembre de 2024, recursos de casación núms. 5943/2022, 2248/2023 y 1838/2023.

En la primera de estas sentencias, el Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación y sostuvo que los hechos sometidos a juicio no eran merecedores de una determinada calificación jurídica «*sino [que estamos] ante una cuestión de hecho y valoración probatoria, que en esta sede no se puede abordar*». Siendo así que la no consideración de los gastos como deducibles se fundó, según la sentencia de instancia –también en la resolución del TEAC–, en la ausencia de prueba que los acreditara, mantuvo el Tribunal Supremo, que con el planteamiento de la recurrente en casación se pretendía que la Sala «*sustituya la apreciación del Tribunal «a quo» a partir de su directa valoración de la prueba*» lo que trasciende los límites del recurso de casación en el ejercicio de su función monofiláctica.

En los siguientes pronunciamientos, incluido el que es objeto de este comentario, la cuestión que suscita interés casacional exclusivamente se centra en 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 el gasto indebidamente deducido (art. 179.2, d) LGT).

Sostuvo la sentencia de instancia que la concurrencia de culpabilidad en la conducta sancionada se fundamentó en la falta de prueba de la necesidad del gasto deducido, de modo que su inclusión en la base imponible del Impuesto de Sociedades ha de considerarse culposa, al menos, en grado de negligencia por deducción de un gasto que, fehacientemente, no pudo quedar justificado, concluyendo de ello que no se trataba de enjuiciar un problema de interpretación

razonable de la norma, sino de falta de justificación del gasto deducido, de suerte que, una vez que se ha producido la deducción del gasto sin justificación, se cumple el presupuesto de hecho que permite la aplicación del tipo infractor.

En las sentencias que sirven de apoyo a la doctrina que se reitera en la de 7 mayo de 2025, el Tribunal Supremo critica la rúbrica del art. 179 LGT pues lo que en él se anuncia como *«Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias»*, realmente, se refiere al principio de culpabilidad para advertir que solo se puede sancionar a quien sea culpable de la comisión de una infracción tributaria, enunciando seguidamente casos en que la culpabilidad queda excluida, destacando como ejemplo de ellos, que se lleve a cabo una interpretación razonable de la norma tributaria, causa de exclusión que *«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»*, lo que según el Tribunal Supremo, no es infrecuente en el ámbito de aplicación de los tributos debido, en ocasiones, a la opacidad de algunas de sus disposiciones, y a la descarga sobre los hombros del contribuyente de la determinación de las deudas tributarias mediante el generalizado sistema de gestión de impuestos a través de autoliquidaciones. De ahí, sostiene el Tribunal Supremo, que *«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, (...), que una acción u omisión en el cumplimiento de los deberes tributarios sea culpable o no lo sea»*. En cualquier caso, el establecimiento de esta causa excluyente de la culpabilidad, nos indica que la ley tributaria ha querido evitar en materia sancionadora la presencia de una responsabilidad objetiva en sus variadas manifestaciones, lo que de otro modo, obliga a la Administración que sanciona a aportar inexcusablemente el elemento de culpabilidad definidor de la conducta del presunto infractor, y ello exige una motivación *«singular y amplia»* ajena a fórmulas estereotipadas de empleo masivo.

Advierte también el Tribunal Supremo, que la causa eximente de responsabilidad punitiva recogida en el art. 179.2, d) LGT, no es el amplio cobijo en el que se resguarde cualquier otro motivo eximente de la culpabilidad tributaria por lo que *«un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatória 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»* y solo resulta aplicable cuando *«se dirima un conflicto interpretativo sobre las normas, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos»*, razón por la que concluye el Alto Tribunal refiriéndose al caso enjuiciado que, en él, no se polemiza sobre el adecuado entendimiento que se ha de dar a los términos de una norma jurídica, en concreto, sobre *«la que disciplina en el Impuesto de Sociedades la deducción de los gastos no reconocidos a la recurrente, 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...» lo que resulta extraño al diálogo jurídico entablado en casación a propósito de cualquier debate hermenéutico proyectado sobre norma jurídica de cuyo carácter, razonable o no, pueda 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, 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».

4. Análisis

Los diferentes recursos casacionales que las empresas embotelladoras han llevado ante el Tribunal Supremo, han visto depuradas sus pretensiones al haber quedado reducidas al enjuiciamiento de los expedientes sancionadores derivados de la deducción en la base imponible del Impuesto de Sociedades de unos gastos de re-facturación derivados de los acuerdos internacionales de marketing y de promoción de los productos comercializados por el contribuyente y entregados a clientes, a propósito de la concurrencia de la culpabilidad en la conducta seguida que, según su defensa, se llevó a cabo con fundamento en una interpretación razonable de una norma tributaria —la que permite su deducción en el Impuesto— norma que, según el Tribunal Supremo, no era el objeto de interpretación razonable, porque el problema se limitaba a acreditar la prueba del gasto deducido lo que no precisa de proceso hermenéutico a propósito de los términos expresados en norma alguna.

La evolución revisora en sede jurisdiccional del actuar administrativo en estos casos, nos ha privado de un análisis jurisprudencial a propósito de si cualquier gasto cuya deducción, al entender de la Administración tributaria, no queda debidamente justificado, cabe calificarlo como «liberalidad» no deducible de la base imponible del Impuesto de Sociedades, utilizando el concepto a modo de cajón de sastre en el que fundamentar el rechazo administrativo de cualquier gasto, se halle o no, correlacionado con los ingresos empresariales y se trate o no, de una auténtica liberalidad.

En los casos enjuiciados, nos hallamos ante unos gastos re-facturados por Coca-Cola a las empresas embotelladoras de bebidas refrescantes en virtud de un contrato suscrito entre las partes, por el que los servicios de marketing y promoción de los refrescos realizados por supermercados/grandes superficies se financian al 50% por las embotelladoras que han suscrito el contrato con Coca-Cola que, de este modo, asumen los gastos de marketing de la venta de estas bebidas en dichos establecimientos, gastos que en opinión de la Administración tributaria, no pueden entenderse como deducibles porque al no estar justificados, los considera «liberalidades» (art. 15 e) LIS) estableciendo así una equivalencia entre el gasto no deducible y la liberalidad.

De ser entendido el concepto de gasto no deducible en el Impuesto de Sociedades al modo que lo hace la Administración tributaria, se dejaría de lado cualquier argumento que tratara de justificar la correlación del gasto que se pretende deducir con los ingresos de la actividad mercantil y, asimismo, se prescindiría de su debida contabilización por resultar innocua, para concluir —sin mayor motivación— que se trata de meras liberalidades en cuanto gastos sin justificación.

Sucede que el propio art. 15, e) LIS aclara que no se consideran liberalidades, entre otros, los gastos realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes siempre que se hallen correlacionados con los ingresos. De ahí, por una parte, que al concepto de «liberalidad» empleado en el referido precepto legal, no deba acudirse como lugar de residuo en el que depositar, para su motivación como partida no deducible, cualquier gasto que a juicio de la Administración tributaria no reúna tal condición; pero de otra, que es a la Administración tributaria que niega la deducibilidad del gasto contabilizado al que califica de «liberalidad», a quien corresponde la carga de probar que no debe ser objeto de deducción en base imponible porque no guarda relación con los ingresos de la actividad económica.

Sabemos, porque así lo ha entendido el Tribunal Supremo (sentencia de 27 de febrero de 2024, casación 6568/2022), que los gastos de promoción conectados a programas de apoyo a acontecimientos de interés general, deben ser calificados como donaciones. Pero no conocemos, según doctrina jurisprudencial, cómo han de serlo aquellos otros que reúnen los caracteres de los aquí analizados.

En este sentido, si la regularización de la situación tributaria de las empresas embotelladoras se ha debido a la calificación incorrecta de un gasto como deducible de los ingresos y en razón a ello, se ha compuesto el tipo infractor del art. 191 LGT —«dejar de ingresar»—, entiendo que la cuestión a enjuiciar en sede casacional sí se ceñía a cómo debe interpretarse razonablemente el art. 15 e) LIS cuando, tras calificar como no deducibles las «liberalidades», excluye de su concepto, entre otros, los gastos de promoción para la venta de bienes, porque las empresas embotelladoras objeto de regularización tributaria, siguiendo una interpretación acomodada a la letra del precepto legal, sostuvieron que tales gastos eran deducibles en base imponible, máxime cuando de por medio existía un contrato firmado con Coca-Cola en el que se convenía que tales gastos —también los de marketing— provocados por los servicios prestados por las grandes superficies en la promoción de venta de las bebidas refrescantes embotelladas, al menos en un 50%, corrían a cargo de estas empresas, existiendo además una evidente correlación entre los ingresos procurados por el embotellado de las bebidas y tales gastos promocionales. La contabilización del gasto se sustentaba en un contrato internacional de marketing suscrito por Coca-Cola con las grandes superficies y asumido por las empresas embotelladoras, y la justificación del gasto quedaba acreditada con la re-facturación por Coca-Cola de las facturas emitidas a su vez por las grandes superficies que promocionaban las bebidas refrescantes. Según parece, la razón de su no admisión como gasto deducible reside en que quienes facturaban a Coca-Cola fueron las grandes superficies sin que en esos documentos figuraran las embotelladoras por no ser quienes suscribieron los acuerdos internacionales de marketing.

Cuando el órgano de inspección tributaria para calificar como gasto no deducible los de marketing de las bebidas refrescantes embotelladas, los equipara a «liberalidades» está haciendo interpretación de los términos del art. 15 e) LIS y entendiendo que de su literalidad no cabe colegir que se trate de gastos de promoción para la venta de bienes afectados a la actividad empresarial. Y sobre esta exégesis contenida en las actas de inspección que, después, sirven para completar el tipo del ilícito contenido en la norma en blanco sancionadora del art. 191 LGT, sí hubiera sido deseable un razonamiento del Tribunal Supremo teniendo en cuenta que en esos términos se formuló en el Auto de admisión del recurso de 20 de marzo de 2024 la cuestión que presentaba interés casacional: «*[...] Determinar interpretando el artículo 14.1.e) TRLIS [actual art. 15 e) LIS], 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*». Pues con la interposición del recurso de casación, se interesó por la parte recurrente que la Sala fijara el siguiente criterio interpretativo: «*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* [...]», es decir, para las empresas recurrentes, el gasto quedaba justificado en las facturas remitida por Coca-Cola y expedidas por las grandes superficies distribuidoras que habían promocionado la venta de las bebidas refrescantes, si bien es cierto, que dichas facturas no figuraban a nombre de las empresas embotelladoras aunque se trataba de una partida debidamente contabilizada por su correlación con los ingresos de estas empresas dado que habían asumido el 50% de los gastos de promoción de ventas de las bebidas refrescantes, y aquello que se negaba por la Administración tributaria atribuyéndole el carácter de «liberalidad» eran gastos para la promoción de las ventas de bebidas refrescantes, en principio, excluidos de ese concepto conforme al segundo párrafo del art. 15 e) LIS.

No queda claro del todo que lo cuestionado no haya sido un problema de interpretación de este precepto legal que ha servido, después, para integrar el tipo infractor en blanco del art. 191 LGT, por lo que hubiera sido enriquecedor un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la calificación de ese gasto como «liberalidad» teniendo en cuenta que en las instancias pertinentes administrativa y posterior judicial, la empresa recurrente había acompañado documentación justificativa del gasto contabilizado como efectivamente realizado, y del contrato de embotellamiento que le ligaba a Coca-Cola, resultando tan sólo que dicha documentación no se consideró idónea para admitir su deducción como gasto.

Dicho sea en descargo, lo cierto y verdad es que las entidades embotelladoras dedujeron el recurso de casación con una sola pretensión, la anulación del expediente sancionador por ausencia de culpabilidad en la conducta reprimida considerando que la deducción del gasto quedó amparada en una interpretación razonable de la norma tributaria, pero tal argumento quedaba huérfano de motivación porque, ciertamente, el problema se ceñía a una falta de justificación —de prueba— de los gastos deducidos. Los que se fundaban en el contrato internacional de marketing suscrito con Coca-Cola con las grandes distribuidoras, porque no quedaba acreditado que la empresa embotelladora realizara ventas a ellas como promotoras de las bebidas refrescantes, como tampoco quedaron justificados los gastos deducidos como adquisición de material promocional entregados a clientes, porque no se acreditó la correlación con los ingresos al constatarse en el acta de inspección que por parte de la embotelladora no figuraban entregas de materiales sin contraprestación a las distribuidoras de las bebidas refrescantes. Y bajo esta perspectiva, el enjuiciamiento del comportamiento culpable de las recurrentes no se entabla sobre la interpretación razonable de una norma —que no se cita— excluyente de responsabilidad punitiva, sino que se reduce a un estricto problema de prueba sin justificar. Como afirma el Tribunal Supremo: *«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 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»*.

Llegados a este punto, y sin perjuicio de ello, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo resulta bastante clara en el sentido de que, en primer lugar, la causa eximente de culpabilidad del art. 179.2, d) LGT es relevante en cuanto evita una automática conexión entre la infracción de los deberes fiscales y su sanción, impidiendo el uso abusivo de la potestad sancionadora; segundo, al destacar que el elemento de la culpabilidad tiene que ser aportado por la Administración tributaria para enervar el principio constitucional de presunción de inocencia; tercero, porque el TS nos advierte que la causa excluyente de la culpabilidad a la que nos venimos refiriendo, cuando sea invocada, debe ser analizada con rigor *«para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de la culpabilidad se focalice en este apartado de la ley, que guarda una significación bien precisa»*; finalmente, interesa tener en cuenta que cuando administrativamente no se permite la deducción de un gasto como deducible, ha de tenerse en cuenta si el fundamento del rechazo reside en una interpretación razonable de la norma calificadora del gasto en cuanto tal, o si más bien, se debe a su falta de justificación porque, en este último caso, no resulta de aplicación lo previsto en el art. 179.2, d) LGT.

En definitiva, nos hallamos ante una sentencia del Tribunal Supremo clarificadora en cuanto al empleo como causa eximente de la culpabilidad de la prevista en la letra d) del art. 179.2 LGT, y a cargo de quien corre su prueba, pero no hubiera estado de más alguna reflexión a propósito de las liberalidades como gasto no deducible en el Impuesto de Sociedades y su utilización como lugar común donde justificar la exclusión de gastos de su base imponible.