

Gasto deducible versus «liberalidad» en el impuesto sobre sociedades

Análisis de la **STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022**

Claudio García Díez

Abogado. Doctor en Derecho.
Profesor de la UDIMA (España)

Extracto

En el presente comentario se estudian, a través del *iter* administrativo y judicial de la Sentencia del Tribunal Supremo seleccionada, las distintas etapas que hay que tener en cuenta para determinar la deducibilidad de los gastos en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Asimismo, se analiza críticamente la tendencia creciente que considera las «liberalidades» (ex art. 15 e) de la Ley del impuesto sobre sociedades) como una especie de categoría «residual» a la que, con relativa frecuencia (y confusión), acude la Administración tributaria para negar la deducción de determinados gastos (de marketing, de patrocinio, promocionales, etc.).

Publicado: 03-09-2024

1. Supuesto de hecho

1.1. El concepto de «gasto deducible» en el impuesto sobre sociedades (IS) siempre ha sido conflictivo, fuente de confrontación entre la Administración tributaria y las entidades. Y ello se debe a una realidad normativa que dista de ser clara y taxativa. Concretamente, en la actualidad, la litigiosidad se ha edificado a partir de una interpretación administrativa extensiva del concepto de «liberalidad» como partida de gasto no deducible (ex arts. 14.1 e) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades –TRLIS¹ y 15 e) de la Ley del

¹ Artículo 14.1 e) del TRLIS:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Cómo citar: García Díez, C. (2024). Gasto deducible versus «liberalidad» en el impuesto sobre sociedades. (Análisis de la STS de 18 de marzo de 2024, rec. núm. 5943/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 497-498, 83-109. <https://doi.org/10.51302/rcty.2024.22313>

impuesto sobre sociedades –LIS²–), que invade y subyuga la misma base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS³); sin que la última doctrina legal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) haya contribuido a despejar dudas; más bien, viene consiguiendo lo contrario, esto es, ha contribuido a mantener la confusión, al manejar libérrimamente criterios que operan con distinta intensidad y objetivo en la conformación del gasto deducible y su contrario. Prueba de esta afirmación es la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo (rec. núm. 5943/2022 –NFJ092662–), que vamos a comentar y que no es más que el colofón de una serie de resoluciones que han abordado esta misma cuestión.

1.2. Dicha casación se planteó frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 4 de mayo de 2022 (NFJ087041), que resolvió el recurso contencioso número 700/2018 planteado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/2016 –NFJ076803–), que desestimó las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos liquidatorios y sancionadores relativos al IS de los ejercicios 2009 a 2012.

1.3. El objeto principal de la regularización inspectora se cifra en la negativa a reconocer como gasto deducible en la base imponible del IS una serie de gastos de marketing que una entidad (Grupo Coca-Cola) refacturó a la recurrente (Cobega, SA), considerando en última instancia dichos pagos como «liberalidades» no deducibles al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS (actual art. 15 e) de la LIS).

Concretamente, «Cobega contabilizó como gastos de marketing una serie de facturas recibidas de Coca-Cola Services, N.V. (CCS) de distintas cadenas de distribución (Carrefour, Dia, Makro, Eroski Y Dia Plus) y de Lidl Stiftung» (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

1.4. Los hechos que se han tenido en cuenta para la resolución de la presente casación fueron los siguientes:

² Artículo 15 e) de la LIS:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...] Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo. Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

³ Artículo 10.3 de la LIS:

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

1. Objeto social y actividad de la entidad demandante.
2. Contratación en cuya virtud se produjo de refacturación de los gastos de marketing.
3. Facturación cuestionada por la Inspección.

1.4.1. Respecto a la actividad principal de la demandante (Cobega, SA), consiste:

en la elaboración, embotellado, distribución y venta de bebidas refrescantes, clasificada en el epígrafe de IAE (empresario) 4.282, bajo diferentes marcas pertenecientes al Grupo Coca-Cola. El Grupo Coca-Cola suministra a Cobega, SA los «concentrados» y «bases de bebidas», con los que, al igual que otros embotelladores, se elaboran las bebidas refrescantes, se embotellan y se procede a su distribución y venta (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

1.4.2. Con relación a los contratos que motivaron y justificaron la referida refacturación, hay que traer a colación, primero, el denominado:

contrato de embotellador, de fecha 1 de octubre de 2001, de acuerdo con el cual, *al Grupo Coca-Cola le corresponde*, además del suministro de la materia prima y la vigilancia en la elaboración de las bebidas, *la dirección y gestión de todas las actividades de marketing* (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Cobega, SA, precisa, y así se reconoce en la sentencia del TS que comentamos, que, en virtud del citado contrato de embotellador:

El Grupo Coca-Cola asumía la dirección y gestión de todas las actividades de marketing, contratando con grandes cadenas de distribución internacionales (Carrefour, Dia, Dia Plus, Makro, Eroski y de Lidl Stiftung) actuaciones promocionales y de posicionamiento, llevadas a cabo por filiales residentes en España, a cambio de una serie de descuentos y pagos en atención a los servicios prestados, *asumiendo el 50 % de su coste, mientras que el otro 50 % del coste de las actividades de marketing era a cargo de los embotelladores*.

En concreto, remarca la recurrente, el punto 7 de la cláusula tercera del referido contrato de embotellador, *que versa sobre las obligaciones de Cobega* en materia de comercialización de las bebidas, capacidad financiera y planificación, establece que debe «emplear en la publicidad y marketing de las Bebidas cuantos fondos puedan requerirse a fin de mantener y aumentar la demanda de cada una de ellas en el Territorio», pudiendo el Grupo Coca-Cola «a su exclusiva discreción, contribuir a dichos gastos publicitarios y de marketing». *Esta contribución del Grupo Coca-Cola se estableció posteriormente en un 50 %*. El incumplimiento de esta obligación contractual puede ocasionar la resolución del contrato, de conformidad con el apartado séptimo, punto 28, y, con ello, la pérdida de la exclusividad.

Esos gastos, [...], se originan por servicios tales como la localización en establecimientos (hipermercados y supermercados), la ubicación en estanterías y/o refrigeradores, la promoción de programas de consumo inmediato y/o periódico, los programas de puntos, las acciones de fidelización y las actuaciones específicas para potenciar el crecimiento local de las ventas con stands, azafatas, *testings*, entre otros (*vid. Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 2*).

Y, después, en cumplimiento de dicha obligación contractual (de *dirección y gestión de todas las actividades de marketing*), el Grupo Coca-Cola suscribió una serie de:

acuerdos internacionales con las grandes cadenas de distribución en todo el mundo. Dichos acuerdos internacionales contemplan una serie de descuentos y pagos en atención a determinados servicios tendentes a potenciar las ventas (marketing) a prestar por las cadenas de distribución, tales como colocación de refrigeradores con los productos de la marca Coca-Cola dispuestos para su consumo inmediato, escenificación de promociones locales y eventos, lanzamiento rápido de innovaciones al mercado, *merchandising* cruzado, colocación en *sandwich corners*, *supply chain*, realización de talleres de venta, análisis de espacios de venta, etc. (*cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo*).

De esta contratación interesa destacar que nunca fue puesta en duda por la Administración tributaria. Consecuentemente, dichos negocios existieron y fueron ejecutados; no se trata, entonces, de contratos ficticios o simulados y, por lo mismo, fueron consecuencia de las obligaciones contractuales compartidas (y libremente asumidas) entre el Grupo Coca-Cola y Cobega, SA, en materia de marketing y promoción de sus productos.

1.4.3. En cuanto a las facturas de gastos objeto de discusión, la Inspección las agrupa en tres bloques; a saber:

[...] 1/ Facturación de las casas matrices (o alguna de sus filiales) de entidades del sector de la distribución en grandes superficies a CCS y de ésta a Cobega (*vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4*).

[...] Como justificante de estos gastos la entidad aportó:

- *Copia de las facturas recibidas de AAS* (figuran en la carpeta denominada «3.19 Acuerdos internacionales»), que incorporan, como *descripción*, el concepto genérico «Gastos Marketing Marcas».
- *Acuerdo suscrito entre B WORLD TRADE (BWT) y AAS* en el que se especifica que «AAS actúa en nombre y representación de AA EXPORT CORPORATION (TAAEC)» con sede en Atlanta.

Manifestando la inspección en el acuerdo de liquidación que «nos encontramos ante un contrato firmado por una entidad belga (AAS), que actúa en nombre de

otra norteamericana (TAAEC), y que negocia con una suiza (BWT), para que ésta le preste unos servicios a nivel internacional o global, en beneficio de la norteamericana. Y en el que además, se especifica que los servicios a prestar a nivel internacional: "are independent from any other services negotiated in each country between local entities or the two groups" (por su claridad, no precisa traducción).

En ejecución de dicho contrato, y en razón a los servicios especificados en el mismo, BWT facturó determinados importes a AAS. Y esa refacturación recibida por AAS es la que, a su vez, ésta refacturó a las embotelladoras; entre ellas, también a X.

En relación con los servicios que van a ser prestados por BWT en el contrato consta en el contrato [1]: «Estos servicios son específicos para la relación de negocio internacional existente entre los dos grupos y son independientes de cualquier otro servicio negociados en cada país entre las entidades locales de los dos grupos» (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

2/ Facturación de la filial nacional de la matriz extranjera de los grandes grupos de distribución a Cobega y de ésta a su vez a CCS (vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

[...] En determinados casos, los acuerdos internacionales conllevaban una facturación directa de las filiales nacionales (de grandes grupos de distribución con matrices extranjeras) a X; que luego ésta repercutía a AAS. Es, por así decirlo y empleando palabras de la propia entidad, un circuito «inverso» al del apartado anterior; pero –exactamente– con el mismo origen: los acuerdos internacionales; de ahí que adolezca de los mismos defectos o carencias, en orden a justificar la deducibilidad de los respectivos gastos.

En particular, en el caso de la filial española de B, consta en el acta: «B la entidad en la información que facilita, recogida en la diligencia 17, ha estimado un importe anual para cada uno de los años 2010 y 2011, por ello y como no se ha aportado copia de las facturas recibidas al no poder identificar la entidad el cargo individualizado, se presumirá que dicha factura ha sido recibida en diciembre de cada uno de los años correspondiente» (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

3/ Facturación recibida directamente de la matriz extranjera LIDL STIFTUNG & Co KG, matriz internacional del grupo de distribución LIDL (vid. Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

[...] Como justificantes del gasto, la entidad aportó relación y copia de las facturas recibidas (diligencia nº ...). En la pagina 46 del acuerdo de liquidación figura detalle de las facturas recibidas. También aportó un contrato, sin firmar, denominado «AAG Agreement Conditions» y con validez exclusiva para 2009, en el que se cita a E y a AAG SA (AAG), y en el que se indica que AAG actuaba en representación de las embotelladoras distribuidoras de los productos de la marca AA España.

En el anexo II de dicho contrato se señala que «These payments per sku are conditioned upon execution of a Marketing Services Agreement Between E and AAS NV», y ese «Marketing Services Agreement» no ha sido aportado a la inspección.

Junto con dicho contrato, se aportaron otros dos documentos, escritos en alemán y datados el 11/03/2009, que –según su traducción al castellano– son hojas de reembolsos. Uno, firmado por el Sr. Müller, como representante de ES y, el otro, como representante de E SUPERMERCADOS SAU.

Además figura en el expediente que no constan ventas efectuadas por parte del obligado tributario a la entidad alemana ES (cfr. Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 3).

De la facturación cuestionada por la Inspección y de los contratos que sustentan los gastos promocionales que se ha pretendido deducir la entidad recurrente en su IS se colige que la Administración tributaria, en unas ocasiones, pone de manifiesto que no se le entrega la totalidad de la facturación, o que la aportada al procedimiento inspector presenta ciertas deficiencias (como una descripción «genérica») o, en fin, que los contratos presentados adolecen de defectos que afectan a su completitud (ausencia de firmas de los otorgantes, etc.).

1.5. Atendiendo a dicha realidad fáctica, el TEAC, en primer lugar, y después la AN desestimaron las pretensiones planteadas por la entidad recurrente al respecto de los referidos gastos de marketing confirmando la regularización inspectora, que calificó, *ab initio*, dichos «gastos como liberalidad y, por tanto, no deducibles (artículo 14.1 e) del TRLIS» (Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022, FD 4).

No estando conforme la entidad demandante, interpuso y preparó recurso de casación núm. 5943/2022, que resultó admitido por Auto del TS de 22 de marzo de 2023 (NFJ089227). En particular, se acordó apreciar interés casacional objetivo con relación a las siguientes cuestiones:

1.1. 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.*

1.2. 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 (FD 4).*

2. Doctrina del tribunal

2.1. El Alto Tribunal, en la sentencia objeto del presente comentario, tiene por objeto analizar una regularización inspectora que denegó la deducción de una serie de gastos promocionales en la base imponible del IS de la entidad recurrente al calificarlos como «liberalidades» del artículo 14.1 e) del TRLIS sobre la base de una serie de deficiencias. Particularmente, porque se trataba de gastos que no fueron solicitados y suscritos por la demandante (Cobega, SA), sino por un tercero (Grupo Coca-Cola) con el que mediaba una relación comercial a través de un contrato de embotellador (de 1 de octubre de 2001).

Y así, en los hechos de la sentencia aquí comentada se reconoce, de una parte, que: «Cobega contabilizó como gastos de marketing una serie de facturas *recibidas de Coca-Cola Services, N.V. (CCS) de distintas cadenas de distribución* (Carrefour, Dia, Makro, Eroski Y Dia Plus) y de Lidl Stiftung» y, de otra, se destaca que «la Inspección no admitió la deducibilidad de los cargos soportados como consecuencia de los denominados "acuerdos internacionales" por no haber sido acreditada la realidad del servicio prestado, ni la correlación de tales gastos con los ingresos de la actividad» (cfr. hecho segundo.1.º de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Vemos, por tanto, que el debate descansa sobre una cuestión jurídica muy concreta: la determinación del contenido y alcance del concepto de «liberalidad» como partida no deducible al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS (vigente art. 15 e) de la LIS). Ahora bien, hay que preguntarse si esto es así; esto es, si el objeto de la casación es ese mismo a tenor de la resolución del TEAC en su día recurrida ante la AN y que ha dado lugar a nuestra sentencia del TS. Vamos con ello.

2.2. Pues bien, la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, cuando aborda esta cuestión en su FD 3, recuerda los requisitos generales para admitir la deducción de un gasto de la base imponible del IS. Y así, destaca que:

Respecto a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, han señalado que los requisitos fundamentales para permitir la deducción de un gasto son: 1. *La justificación documental de la anotación contable*. 2. *La contabilización del gasto*. 3. *Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia*. 4. *La «necesidad» del gasto*, o lo que es lo mismo, que esté correlacionado con los ingresos del sujeto pasivo, para lo cual debe probarse además que el gasto fue real, o se corresponde con una operación efectivamente realizada (FD 3).

Y, en consecuencia, concluye que:

Del expediente y a la luz de lo anteriormente descrito se desprende que *no ha quedado acreditado ni la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas ni la correlación de dicho gasto con los ingresos de la entidad*:

Las facturas aportadas (en algunos casos ni siquiera se aportan facturas) *describen el concepto de forma genérica* y los acuerdos internacionales de los que dice derivan dichos gastos *ni siquiera han sido suscritos por X sino que los han suscrito otras entidades distintas*, lo que impide al juzgador apreciar la correlación de la refacturación, es decir, la causa jurídica por la que la filial española debería soportar tales gastos.

Por lo tanto, al no haberse justificado por la entidad ni la realidad de los servicios prestados ni la correlación con los ingresos de la entidad, se confirma la regularización efectuada por la inspección (FD 3).

Esta argumentación llama la atención porque la instancia revisora no analiza (frente a lo que pudiera parecer en un principio) los rasgos y caracteres que sirven para identificar una concreta partida de gasto como «liberalidad» no deducible en el IS (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS), sino que, por contra, se limita a traer a la causa los requisitos necesarios para considerar con carácter general que un determinado gasto tiene, a efectos contables e impositivos, la condición de deducible, conforme a lo dispuesto en los artículos 10.3 del TRLIS y de la LIS. En definitiva, de esta argumentación, lo que, en principio, se deduce es que los gastos que se deduce Cobega, SA no se encuentran debidamente justificados para admitir su deducción en el IS, pero no se aduce nada respecto a su consideración de como «liberalidad».

2.3. Por su parte, la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 (rec. núm. 700/2018 -NFJ087041-) ahonda en el mismo planteamiento y, tras recordar que ya ha resuelto esta misma cuestión anteriormente:

En la sentencia citada de 3 de noviembre de 2021 dictada por la Sección 5 de este Tribunal (recurso 662/2020) que, a su vez, rememora las de 21 de abril y 22 de septiembre de 2021 (recursos 216/2020 y 165/2020), cuyos argumentos, al tratar de la misma cuestión, deben ser compartidos y, por tanto, reiterados (FD 4),

termina por refrendar la posición de la Inspección y del TEAC y, pese a reconocer que:

en el supuesto de autos [...], si bien *no se niega la prestación de un servicio y su facturación*, lo que no se constata es la relación entre ese servicio y la actividad del sujeto pasivo, presupuesto para la deducción,

determina que:

los gastos que Cobega «soportó y dedujo fiscalmente» *derivan de unos acuerdos internacionales que ella no había suscrito sino que lo fueron por otras entidades*, siendo la facturación recibida de aquéllas la que dio lugar a las cuotas de IVA cuestionadas que, pese al esfuerzo dialéctico y probatorio del recurrente, *no queda justificado que correspondan a gastos afectos a la actividad económica de Cobega*. Nótese a estos efectos que la documentación e informe pericial aportados no justifican lo contrario, pues ni se acredita que Cobega suscribiera los acuerdos internacional es

como tampoco que los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo CocaCola, y respecto al informe pericial, más allá de su profusa argumentación sobre aspectos de índole comercial y mercantil, tampoco se desprende de su contenido la directa afectación a que nos estamos aquí refiriendo (FD 4).

Consecuentemente, para la AN, lo que hay es una deficiente justificación del gasto deducible. Incluso llega a reconocer en su razonamiento que «no se niega la prestación de un servicio y su facturación»; es decir, que los gastos promocionales objeto de pendencia fueron reales y se ejecutaron y, por ende, no fueron ficticios o inexistentes. Nos encontramos, por tanto, ante un tema de acreditación del gasto deducible (art. 10.3 de la LIS), pero no ante una «liberalidad» no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

2.4. El TS, tras exponer el posicionamiento de las partes, concluye en su parte dispositiva, y frente a lo dispuesto en su Auto de 22 de marzo de 2023 (que delimitó el contenido y alcance de interés casacional de la presente causa), que «no ha lugar al recurso de casación».

Para fundamentar su decisión arguye que:

«El debate tiene un acusado componente fáctico y se plantea en términos en que Cobega da por probados extremos que no resultan de la resolución del TEAC impugnada ni de la SAN sino, más bien, al contrario. Por ejemplo, cuándo afirma la recurrente que, si abonaba los gastos que quiere deducirse a las empresas de las cadenas, era porque así se establecía en su contrato de embotellamiento con Coca Cola. En cambio, la SAN, por referencia a sentencias anteriores, dice, a la vista de la documentación e informe pericial aportados por la recurrente, que no justifican ni que Cobega suscribiera los acuerdos, ni que «los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo Coca-Cola...». Cobega dice en su recurso que ha quedado acreditado que Coca-Cola asumía el 50 % del coste de los servicios de marketing y los embotelladores el otro 50 %, lo que no resulta de las resoluciones impugnadas. La SAN constata que, de acuerdo con el contrato de embotellador entre Coca-Cola y Cobega, corresponde a aquella «la dirección y gestión de todas las actividades de marketing» y, se reitera, rechaza explícitamente que del contrato de embotellador resultase esa asunción de costes. Alude la recurrente a diversas cláusulas del contrato de embotellador que no constan reproducidas ni por el TEAC ni por la SAN, dando por probado un contenido de dicho contrato que no lo está. En algún momento del recurso, Cobega afirma, asimismo, que comercializaba en exclusiva los productos de la marca Coca-Cola, lo que no resulta tampoco de la SAN ni de la RTEAC (Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 3).

En definitiva, la sentencia del TS considera que:

de forma sutil, la recurrente orienta el debate casacional como una cuestión de especulación jurídica «pura», dando por hecho que su base fáctica y probatoria es

indeleble y reconocida de forma indubitable por el auto de admisión, la sentencia recurrida y los antecedentes administrativos. Ello se debe rechazar de modo categórico, *en realidad se da por probada una base fáctica que no existe [...]* Pretende la recurrente que esta Sala sustituya la apreciación del Tribunal a quo a partir de su directa valoración de la prueba, practicada en autos, sobre la inexistencia de correlación entre los gastos y los ingresos de la sociedad y todo ello, partiendo de una descripción de los hechos que no coincide con los constatados en la instancia (Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo, FD 3).

3. Comentario crítico

Todo este camino para que al final el TS (obviando un previo auto suyo que reconoce el interés casacional del presente recurso) dé una «larga cambiada», dejando sin resolver la referida cuestión casacional, consistente en dilucidar si un gasto no es una liberalidad:

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 (Auto del TS de 22 de marzo de 2023, rec. núm. 5943/2022).

Para analizar críticamente la sentencia del TS objeto del presente comentario hemos de referirnos, en primer lugar, a la cuestión formal que habilita a nuestro Alto Tribunal a hacerse a un lado, orillando el interés casacional planteado y (previamente) reconocido: ¿realmente el TS en esta causa no puede ejercer plenamente su función revisora a la vista del recurso de casación formulado por la entidad recurrente y de las resoluciones del TEAC y de la AN objeto de la controversia, sin extralimitarse? Y, después, nos dejaremos caer sobre la cuestión de fondo, relativa a la relación existente entre el concepto de gasto deducible que se integra en el resultado contable de una entidad, conformando esencialmente la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS), y el contenido y alcance del concepto de «liberalidad» como partida que el legislador fiscal considera en todo caso como no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

Vayamos, pues, por partes.

3.1. La cuestión formal: ¿se puede dejar sin resolver una casación cuyo interés ha sido reconocido por el mismo TS?

3.1.1. El Alto Tribunal decide no resolver el fondo de la cuestión casacional reconocida (Auto del TS de 22 de marzo de 2023) porque considera que el recurrente funda su recurso sobre una base fáctica que no encuentra respaldo en lo acotado por el TEAC y la AN. Para afianzar tal posición, recuerda su doctrina previa, sentada (entre otras) en la Sentencia del TS 1148/2020, de 10 de septiembre (rec. núm. 1096/2019 –NFJ079034–):

«[...] Lo cual pone al descubierto otro de los problemas que ha traído consigo la estructuración del nuevo recurso de casación, cual es *el posible desajuste entre el auto de admisión y la controversia realmente suscitada y el correlativo condicionamiento del escrito de interposición del recurso de casación*. Como principio, el *auto de admisión condiciona y delimita el escrito de interposición*, y la regla general es que el escrito de interposición debe seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe de centrarse a las normas y jurisprudencia que se han considerado como identificadas como susceptibles de interpretación. Ahora bien, ha considerado la Sala, con carácter excepcional, que el escrito de interposición no queda constreñido por el auto de admisión (véase al respecto los autos de 3 de mayo de 2017, rec. cas. 212/2017; de 12 de junio de 2018, rec. cas. 6187/2017; o de 2 de julio de 2018, rec. cas. 5580/2017), recayendo sentencias que reflejan una aptitud abierta a examinar cuestiones no explícitamente recogidas en la determinación del interés casacional en el auto de admisión, pero que sí fueron anunciadas en el escrito de preparación y desarrolladas en el escrito de interposición, aún cuando no fueron recogidas explícitamente en la determinación del "interés casacional" efectuada en el auto de admisión».

En esta línea se ha identificado, con carácter abierto, *algunos límites al que debe someterse el escrito de interposición* y que condiciona el enjuiciamiento que debe de realizarse en el recurso de casación. En concreto se han señalado como límites que marcan la exclusión del recurso de casación:

- Las cuestiones de hecho y la valoración de la prueba.
- Cuestiones nuevas.
- Cuestiones expresamente excluidas en el auto de admisión. [...]

Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el *ius constitucionis* y el *ius litigatoris*, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del *ius litigatoris* que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, *no cabe independizarla y desvincularla con el núcleo esencial del recurso de casación*, esto es, *de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la jurisprudencia*, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; *no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido selecciona en el auto de admisión*, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

«[...] Con la finalidad de que *la casación no se convierta en una tercera instancia*, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional.

Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo». En estos párrafos se extractan la esencia y finalidad del novedoso recurso de casación, en el que se produce una clara vinculación entre el objeto del recurso y la cuestión con interés casacional objetivo, de suerte que si no se identifica en la controversia cuestión que reúna esta condición no cabe admitir el recurso de casación, pero siendo esta condición necesaria no es suficiente, en tanto que aún de concurrir se precisa que lo sea para la formación de jurisprudencia (FD 3 de la Sentencia del TS 1148/2020, de 10 septiembre).

Si esto fuera así, compartiríamos la resolución alcanzada; es decir, si, a la vista del expediente y, en particular de la resolución del TEAC y de la sentencia de la AN, la entidad demandante pretendiera desarrollar una «tercera instancia» revisora en orden a unos «hechos novedosos», resultaría indudable la improcedencia de la casación planteada. Ahora bien, ello implica una «desconexión fáctica absoluta» respecto de los hechos acreditados en fase revisora (administrativa y contenciosa). Por contra, si no existiera una desconexión de tal naturaleza (pese a que el recurrente se hubiera extralimitado en su recurso de casación), ¿se debería a la misma conclusión que ha sentado la sentencia aquí comentada?

3.1.2. Para responder a esta cuestión hay que dilucidar en primer lugar el alcance de la referida «desconexión fáctica». Y, más concretamente, se trata de determinar si la cuestión que suscita interés casacional objetivo (Auto del TS de 22 de marzo de 2023) nunca ha estado en la base de la discusión que las partes (en nuestro caso, la Administración tributaria y la entidad recurrente) han planteado al TEAC primero y a la AN después.

Pues bien, teniendo en cuenta que lo que debía analizar y resolver el TS era cuestión muy concreta (aclarar si la deducibilidad de un gasto en la base imponible del IS depende de que medie –o no– un contrato de prestación de servicios entre el adquirente y el prestador del mismo), no hay duda de que siempre (desde el origen) ha estado en la causa (junto a otras cuestiones).

Efectivamente, la Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 reconoce como piedra basilar sobre la que decide refrendar la posición de la Inspección acerca de la no deducibilidad de los gastos discutidos en que:

las facturas aportadas [...] describen el concepto de forma genérica y los *acuerdos internacionales de los que dice derivan dichos gastos ni siquiera han sido suscritos por X sino que los han suscrito otras entidades distintas*, lo que impide al juzgador apreciar la correlación de la refacturación, es decir, la causa jurídica por la que la filial española debería soportar tales gastos (FD 3).

Otro tanto ocurre con la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 al reconocer que «la Inspección no admite esos gastos porque Cobega, S.A. no ha suscrito esos acuerdos ni

ha concedido autorización expresa para que CCS actuase en su representación y el TEAC coincide con el criterio de la Inspección» (FD 4). Y más adelante concreta profusamente, como base sobre la que desestimarán dicho motivo impugnatorio, que:

Lo que resulta trasladable a este caso según ya afirmamos y no es desvirtuado convenientemente por la recurrente, dado no cabe admitir la deducción de estas cuotas habida cuenta que *los gastos que Cobega «soportó y dedujo fiscalmente» derivan de unos acuerdos internacionales que ella no había suscrito sino que lo fueron por otras entidades*, siendo la facturación recibida de aquéllas la que dio lugar a las cuotas de IVA cuestionadas que, pese al esfuerzo dialéctico y probatorio del recurrente, no queda justificado que correspondan a gastos afectos a la actividad económica de Cobega. Nótese a estos efectos que la documentación e informe pericial aportados no justifican lo contrario, pues *ni se acredita que Cobega suscribiera los acuerdos internacionales* como tampoco que los gastos que nos ocupan deriven de sus obligaciones en materia de asunción de costes de marketing por su contrato de embotelladora con el grupo CocaCola, y respecto al informe pericial, más allá de su profusa argumentación sobre aspectos de índole comercial y mercantil, tampoco se desprende de su contenido la directa afectación a que nos estamos aquí refiriendo (FD 4).

Por tanto, resulta palmario que la cuestión casacional reconocida en el Auto del TS de 22 de marzo de 2023 ha estado *ab initio* en el centro de la regularización inspectora y en las sucesivas instancias revisora y jurisdiccional. No se duda de que la entidad recurrente, junto a la referida cuestión casacional, haya pretendido extender «su casación» a otros aspectos (extralimitándose), pero nos parece claro que el interés casacional objetivo materializado en el citado auto de admisión siempre ha estado en la causa. De ahí que la «desconexión fáctica» puesta de manifiesto por la sentencia del TS no es absoluta o total, ni mucho menos.

Consecuentemente, no compartimos la valoración final que efectúa la sentencia del TS que comentamos cuando concluye que «así las cosas, la recurrente está planteando, a través de la formulación del recurso, una cuestión meramente hipotética, desconectada de la realidad fáctica que ha sido reconocida en la sentencia de instancia» (FD 3, *in fine*, de la Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo).

Entonces, a la vista de estas circunstancias, ¿hay base para que el TS en la sentencia comentada decida que «no ha lugar al recurso de casación»?

3.1.3. La respuesta a esta cuestión pasa por la aplicación de la misma doctrina legal sentada por el TS, de la que su Sentencia 1148/2020, de 10 de septiembre, es un ejemplo paradigmático cuando afirma que lo que no se podrá en casación es «entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión» (FD 3). Por ello, en nuestra opinión, el Alto Tribunal debió entrar a resolver la cuestión que revestía interés casacional tal y como quedó perfilada en su Auto de admisión de 22 de marzo de 2023.

3.1.3.1. Es más, el Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera del TS de 3 de noviembre de 2021 ha determinado (en su acuerdo IV) que:

La sentencia de casación no puede rechazar un recurso (bien inadmitiéndolo o desestimándolo por entender que nunca debió haber sido admitido) bajo la consideración de que la Sección de enjuiciamiento no está de acuerdo con la valoración del interés casacional expresada en el auto de admisión. *Debiendo por tanto resolver sobre la cuestión, sin perjuicio de reorientarla o reformularla a la vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición.*

Esto es, la sentencia de inadmisión sólo se contempla en la LJCA para el caso de que el escrito de interposición incurra en los defectos de formalización que indica el apartado 4º, en relación con el 3º, del artículo 92.

Entendemos, por tanto, que en estos casos primará el deber de «resolver» el interés casacional objetivo reconocido previamente, facultando al TS incluso a reformularlo o reorientarlo. Asimismo, en el acuerdo V se abre la vía a que se puedan resolver cuestiones casacionales no reconocidas en el auto de admisión siempre que «guarden relación de conexión lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión»:

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) *siempre y cuando guarden relación de conexión lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión* como dotadas de interés casacional.

3.1.4. Consideramos que la sentencia aquí analizada debió resolver la cuestión casacional reconocida en el Auto de admisión de 22 de marzo de 2023, puesto que, desde el principio, ha estado en el centro de la causa litigiosa. E, inclusive, se podría defender que el TS se encontraba legitimado (de acuerdo con el Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021) para extender su función casacional a esas otras «cuestiones novedosas» que la recurrente pretendía «colar» en su escrito de interposición, siempre que guardaran la debida correlación con la cuestión casacional reconocida en el citado auto de admisión.

3.2. ¿Todo gasto no deducible es una «liberalidad»?

3.2.1. Siendo coherentes con la tesis aquí defendida, consistente en que el TS debería haber resuelto la cuestión casacional planteada y reconocida, vamos a adentrarnos en la cuestión de fondo. En este caso, básicamente, nos encontramos ante una serie de gastos de marketing que una entidad (Grupo Coca-Cola) refactura a la entidad aquí recurrente (Cobega, SA), que se los deduce de la base imponible de su IS. Esta operativa se produce

en virtud de un «contrato de embotellador, de fecha 1 de octubre de 2001» por el que Cobega, SA asumiría el coste del 50 % de los referidos gastos.

Por su parte, la Inspección niega la deducción de dichos gastos, si bien, tanto en las resoluciones de instancia (tanto del TEAC como de la AN) como en la propia sentencia del TS, no queda clara la razón de esta interdicción. Más concretamente, no queda claro si los referidos gastos no resultan deducibles porque adolecen de defectos (formales o materiales) en los requisitos necesarios previstos en la normativa contable y fiscal para el reconocimiento de su deducción en el resultado contable de la entidad y, por lo mismo, en la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS), o bien, no son deducibles porque se trata de «liberalidades» que la normativa del IS establece en todo caso como no deducibles al amparo de lo dispuesto en los artículos 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS. Es más, parece deducirse de la argumentación confirmatoria de la regularización inspectora un peculiar silogismo consistente en una especie de equiparación entre gasto no deducible y «liberalidad» que solo ofrece confusión y que mezcla cuestiones que, como veremos, se encuentran en planos distintos.

3.2.1.1. Prueba de esta peculiar forma de argumentar se halla, primero, en la misma Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, donde se sostiene que:

«[...] A la vista de los hechos expuestos, al Inspección concluye, que *no está acreditada la realidad de los servicios prestados ni la correlación de tales gastos con los ingresos de la entidad; califica dichos gastos como liberalidad y, por tanto, no deducibles conforme lo dispuesto en el artículo 14.1 e) del TRLIS*». Para, acto seguido, considerar que «Del Expediente y a la luz de lo anteriormente descrito se desprende que *no ha quedado acreditado ni la realidad y efectividad de las operaciones efectuadas ni la correlación de dicho gasto con los ingresos de la entidad*» (FD 3).

Por su parte, en la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 se incide en esta singular motivación:

Los gastos de marketing refacturados por CocaCola Services (CCS) a embotelladoras como la recurrente derivadas de las facturaciones de las grandes superficies a CCS *requiere una prueba de correlación con los ingresos*, que no se ha aportado ni se deduce de la diligencia nº 43, anexo I, por lo que *no puede considerarse gasto promocionable, excluido del art.14.1.e*, por mucho que se haya apoderado a CCS para negociar con las matrices o filiales de las grandes superficies (FD 4).

Y, por último, hace lo mismo la propia Sentencia del TS 482/2024, de 18 de marzo:

Tanto por la Audiencia Nacional como por el TEAC, se pone de manifiesto como, al margen de que Cobega no fuese parte en los acuerdos internacionales, *la no deducibilidad de los gastos se apoya también en la inexistencia de obligación contractual alguna de Cobega de pagar los gastos, carencias en su justificación documental, y*

ausencia de relación con su actividad económica, circunscrita a la fabricación, embotellado y venta de las bebidas, como falta de acreditación de la existencia de relación entre el marketing sufragado por Coca Cola y los beneficios o ingresos de la entidad recurrente. La sentencia recurrida, el TEAC y la AEAT no denegaron la deducibilidad de los gastos por no tener una incidencia inmediata y directa en los ingresos de Cobega, sino por todas las razones que se han expuesto, que los llevaron a considerar que Cobega no había acreditado en modo alguno la incidencia de esos gastos en los ingresos de la empresa: ni directa ni indirecta, ni presente ni futura (FD 3).

3.2.1.2. Por tanto, no queda claro si dichos gastos no son deducibles porque no ha quedado acreditada ni su realidad a través de la aportación documental oportuna ni su correlación con los ingresos de Cobega, SA o si, por el contrario, estamos ante puras «liberalidades» no deducibles. O, en fin, si gasto no deducible y «liberalidad» son sinónimos a efectos del IS. Se trata (en nuestra opinión) de una argumentación que mezcla aspectos distintos que, pese a su proximidad lógico-jurídica, se sitúan en planos distintos. Veamos cuáles son:

1. Habría que determinar si tales gastos fueron reales; es decir, si existieron o si (por contra) resultaron ficticios⁴.
2. Acto seguido, y tras constatar la realidad de los mismos, se tendría que determinar si dichos gastos se encontraban correctamente contabilizados, documentados y, a su vez, si guardan la debida correspondencia con los ingresos que obtiene la entidad. En tal caso, y en principio (a expensas del siguiente escalón), serían deducibles de la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS).
3. Por último, una vez dilucidado que los gastos por dichos servicios se prestaron efectivamente y, además, se encontraban correctamente contabilizados y documentados, habría que verificar si los mismos entran (o no) en el ámbito de las liberalidades no deducibles del IS (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS).

⁴ En este sentido, la Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio (rec. núm. 6278/2020 –NFJ087068–), destaca que:

En sintonía con lo que ya hemos anticipado, [...], que *no son deducibles todos los gastos* en los que pueda incurrir la sociedad para obtener sus ingresos *pues, tal funcionalidad requiere que el gasto sea real y correlativo al ingreso* [...] En este caso, [...] no existe discusión sobre la circunstancia de que *tales servicios fueron efectivamente realizados*, –se reconoce la actividad de pastelero– ni tampoco se cuestiona que la remuneración fuera realmente abonada (hay nóminas). Llegados a este punto, no se alcanza a comprender por qué el abogado del Estado mantiene que la retribución percibida no se encuentra correlacionada con la actividad empresarial, [...] de lo actuado en vía administrativa y judicial resulta que la recurrente se dedica, precisamente, a la pastelería industrial por lo que la circunstancia de que haya otros empleados –también pasteleros–, más bien milita en favor de reconocer que, cuando la sociedad retribuía los servicios de don Braulio *perseguía, precisamente, la obtención de ingresos*, desde el momento que la actividad del socio, al igual que la de algunos empleados, se insertaba dentro de su actividad empresarial (FD 4).

3.2.2. De acuerdo con dicho esquema, hay que decir, en primer lugar, que ni la Inspección ni las instancias revisoras dudan de la «realidad» de los gastos promocionales refacturados a Cobega, SA. Se concluye que fueron efectivamente prestados. De ahí que haya que pasarse al siguiente escalón, referido a la correcta integración en el resultado contable de la entidad (art. 10.3 de la LIS)⁵. Aquí se trata de dilucidar qué gastos son deducibles de la base imponible del IS, teniendo presente (como recuerda el TS) que «el concepto [...] de gasto deducible [...] no es un concepto pacífico» (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo [rec. núm. 3454/2019 –NFJ081566–], FD 2) y que, además, se trata de un concepto (gasto deducible) de fundamental concreción por exigencias del principio de capacidad económica⁶.

Pues bien, desde el momento en que el legislador fiscal (a raíz de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre) instituyó el resultado contable como la piedra angular sobre la que se erige la base imponible del IS, la doctrina legal del TS no ha dudado en establecer, con carácter general, una «línea de continuidad» entre el «gasto contable» y el «gasto deducible» a efectos impositivos; de manera que (en principio) todo gasto contable será un gasto deducible en el IS⁷. Es más, la Sala Tercera del TS ha sentado como axioma que:

⁵ Como tiene reconocido nuestro TS:

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TRLIS. Esta es la forma que el legislador ha ideado para medir la capacidad económica de los sujetos pasivos del IS y a ella habrá que estar (Sentencia 150/2021, de 8 de febrero [rec. núm. 3071/2019 –NFJ080998–], FD 3).

⁶ El TS recuerda oportunamente, al precisar la noción de «gasto no deducible», que:

Cuando el artículo 3.1 de la LGT alude a la capacidad económica de las «personas obligadas a satisfacer los tributos» no expresa un mero principio orientativo, sino que contiene un mandato para la ordenación del sistema tributario, reconocido, además, al máximo nivel normativo en el art. 31 de la Constitución. Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades, se calcula –en el método de estimación directa–, «corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». (art 10.3 TRLIS). A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles (STS 950/2022, de 6 de julio, FD 4).

⁷ Tal y como se expone ilustrativamente en el Sentencia del TS de 19 de diciembre de 2003 (rec. de cas. núm. 7409/1998 –NFJ018232–):

Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo IS, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de «gasto contable», que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios (FD 3).

La regla general debe ser la de la deducibilidad del gasto, sin perjuicio de las salvedades o excepciones que, en cada caso, se establezcan. En definitiva, las premisas para delimitar la noción de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades deben construirse sobre la base de la regla general (deducibilidad)/excepción (no deducibilidad), atendiendo al espíritu y finalidad perseguida por la norma jurídica. No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal, no sólo por lo que se acaba de exponer sino porque así lo exige el artículo 8. d) LGT (Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio, FD 4)⁸.

3.2.2.1. Y, consecuentemente, resulta fundamental determinar si los citados gastos (promocionales y de marketing) se ajustan a los requisitos de contabilización y fiscalización que exigen las respectivas normativas y, en particular, el artículo 11 de la LIS⁹; a saber:

Y, más recientemente, la Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, ahonda en este planteamiento al sostener (y concluir) que:

Si la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene como base el resultado contable de la entidad, los gastos contabilizados necesariamente sólo pueden ser aquellos realizados para la obtención de ingresos, por lo que, en principio, sólo pueden considerarse como gastos deducibles fiscalmente los correlacionados con los ingresos, sin perjuicio de las correcciones fiscales que procedan conforme a las normas desarrolladas en el expresado Título IV. Un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible; *el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible [...] En definitiva, cuando no haya que corregirse por las normas fiscales, el gasto contable será gasto deducible* (FD 2).

⁸ Repárese que esto supone que toda problemática relativa al concepto de «gasto contable» trasciende necesariamente a su concepto correlativo (de «gasto fiscalmente deducible»); tal y como ha quedado evidenciado (por ejemplo) con el tratamiento que en el IS se deben dar a los gastos de intermediación en operaciones de adquisición de inmuebles llevadas a cabo por entidades inmobiliarias (cfr. Sentencia del TS 1243/2020, de 1 de octubre [rec. núm. 4443/2018 –NFJ079210–]).

⁹ Sucintamente, cabe destacar, en primer lugar, que:

Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros (art. 11.1 de la LIS).

Y, asimismo:

No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada. Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado

1. Correcta contabilización del gasto.
2. Adecuada justificación documental de la anotación contable.
3. Certeza imputación temporal gasto en la base imponible de la entidad¹⁰.
4. Necesidad del gasto o correlación con los ingresos de actividad de la entidad¹¹.

Pues bien, a tenor de la regularización inspectora y de lo declarado en las resoluciones revisoras del TEAC y de la AN, lo que se discute es la indebida justificación documental de los gastos promocionales, con base en facturas de contenido genérico y en los meritorios acuerdos internacionales firmados por el Grupo Coca-Cola y no por Cobega, SA; extremo este último sobre el que el TS (en su Auto de 22 de marzo de 2023) concreta el interés causal objetivo en esta causa. Asimismo, considera que no ha quedado acreditada la «necesidad» del gasto con relación a la actividad de Cobega, SA. En definitiva, los referidos gastos de marketing no se encontrarían debidamente registrados y contabilizados en sede de la entidad recurrente y, por ende, no deberían integrarse siquiera en la base imponible del IS (art. 10.3 de la LIS) de Cobega, SA. Se concluiría, en última instancia, que la demandante no ha cumplido con la carga de la prueba que le corresponde a la hora de justificar su gasto deducible, conforme a lo dispuesto en los artículos 105.1 y 106.4 de la Ley general tributaria (LGT)¹².

la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores (art. 11.3.1.º de la LIS).

¹⁰ La Sentencia del TS 518/2024, de 22 de marzo (rec. núm. 7261/2022 –NFJ092650–), postula respecto a este requisito que:

No puede obviarse que es posible aplicar la deducción del gasto, conforme a su imputación contable posterior al devengo (i) porque la norma fiscal con rango de ley lo está autorizando (a través de la excepción del apartado 3 del art. 11 LIS); (ii) porque la normativa contable permite efectuar dicha contabilización en el periodo posterior a su devengo; (iii) porque constatado el requisito legal de que no se produzca una menor tributación, la capacidad económica del contribuyente (art 31 CE) no puede verse comprometida por un elemento ajeno al art. 11 LIS, pues de seguirse la tesis de la Administración recurrente, dicho gasto no sería deducible ni en el ejercicio en el que se devengó (ejercicio prescrito) ni en el ejercicio en el que se produjo su imputación contable (ejercicio no prescrito) (FD 3).

¹¹ Sentencia del TS 1475/2016, de 20 de junio (rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–):

Por consiguiente, *todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable*, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos (FD 6).

¹² Como se expone en la Sentencia del TS de 22 de enero de 2014 (rec. de cas. núm. 3016/2011 –NFJ053496–):

El tipo de gastos analizados no sólo deben estar respaldados en realidades documentales sino en la «realidad» de la vida empresarial. La prueba de esa realidad vital empresarial podrá ser más o menos compleja y difícil, pero esa complejidad y dificultad en modo alguno permite aceptar que estamos en presencia de un mecanismo que avale la relajación de las reglas que rigen la «carga de la prueba» (FD 5).

Consecuentemente, no hacía falta pasar al siguiente escalón; esto es, determinar si los meritados gastos de marketing constituyen o no una «liberalidad» no deducible (ex arts. 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la LIS). Pero como la Inspección, primero, y el TEAC y la AN, después, se empeñan en mezclar los planos atribuyendo la condición de «liberalidad» a los gastos de marketing discutidos, no queda más remedio que referirnos a dicho extremo.

3.2.3. Los gastos no deducibles fijados en el artículo 15 de la LIS (y anteriormente en el art. 14 del TRLIS) tienen como premisa de partida, en primer lugar, la existencia de un gasto real y, en segundo lugar, de un gasto correctamente registrado y contabilizado (y, por ende, integrable en el resultado contable de la entidad e, *prima facie*, insertable en la base imponible del IS). Una vez verificada la oportunidad del gasto en dichos términos, queda expedita la vía para acudir a la relación de gastos que el legislador fiscal considera como no deducible, obligando a efectuar el correspondiente ajuste extracontable positivo (aumentando la base imponible del IS). Y aquí es donde entra en juego el concepto de «liberalidad».

Efectivamente, los artículos 14.1 e) del TRLIS y 15 e) de la actual LIS establecen, entre los gastos no deducibles de la base imponible del IS, los «donativos y liberalidades» sin efectuar una definición de estos. Únicamente aclara las fronteras de dicha partida con otras cercanas con las que (llegado el caso) se podría llegar a confundir y, concretamente a los efectos que aquí interesan, especifica que:

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos (art. 14.1 e) del TRLIS).

De ahí que:

aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, *lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos, calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles* (Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 [rec. de cas. núm. 3421/2010 -NFJ048044-], FD 7).

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos *por atenciones a clientes o proveedores* ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa *ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos*. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (art. 15 e) de la LIS).

Por tanto, la norma deja claro que los gastos promocionales y de marketing en modo alguno pueden equiparse con las liberalidades. Se trata de partidas de gasto diferentes hasta el punto de que unos no serán deducibles y otros sí. No existirá relación de complementariedad entre ellos de manera que la indebida acreditación de los primeros no los convierte por ello en «liberalidades» no deducibles.

3.2.3.1. Es más, ante la ausencia de una definición específica de liberalidad, deberá interpretarse «conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda» (art. 12.2 de la LGT). Queda extramuros cualquier interpretación «extensiva» de dicho término que tenga por objeto convertir la «liberalidad» no deducible en el IS en una especie de «concepto refugio» donde tengan cabida todas aquellas partidas de gastos que la Administración tributaria pretenda discutir a las entidades. Efectivamente, como reconoce el TS:

No es dable, bajo ningún concepto, invertir la secuencia para justificar el rechazo a la deducción. De entrada, la no admisión de la deducción habrá de basarse en un precepto legal [...] porque así lo exige el artículo 8 d) LGT. En esta línea, se descubre sin dificultad que, el intérprete de la norma tributaria *habrá de ser especialmente cauteloso* a la hora de delimitar el *carácter deducible de un gasto* sobre la base de la calificación jurídica (art. 13 LGT) (Sentencia del TS 950/2022, de 6 de julio, FD 4).

Por ello, y:

dado que el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las deducciones se regularán en todo caso por ley, el principio de reserva de ley –artículo 8 d) LGT– *impide adicionar* requisitos no previstos en la norma reguladora, en este caso, de la deducción (Sentencia del TS 518/2024, de 22 de marzo, FD 3).

Pues bien, esta interpretación «estricta» que debe presidir la aplicación de la relación de gastos fiscales no deducibles (que obligan a efectuar un ajuste extracontable positivo) ya ha sido amparada por nuestro TS con relación a los gastos relativos a «actuaciones contrarias al Ordenamiento jurídico» (art. 15 f) de la LIS) que nosotros consideramos aplicable, *mutatis mutandis*, a las «liberalidades» del artículo 15 e) de la LIS¹³.

¹³ En la Sentencia del TS 150/2021, de 8 de febrero, se reconoce taxativamente que:

Lo cierto es que «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» *no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico* ya que esto conduciría a soluciones

3.2.3.2. En consecuencia, resta por delimitar el concepto de «liberalidad» no deducible en el IS bajo el auspicio de una interpretación «estricta y literal», amparada en las exigencias del principio de reserva de ley, que debe hacer prevalecer la regla general de la deducibilidad del gasto. Y, en este sentido, el TS ha delimitado el concepto de «liberalidad no deducible» a los gastos que tengan su causa en un auténtico y puro *animus donandi*; es decir, siempre que se encuentren «totalmente desconectados» de la actividad empresarial o profesional de la entidad. Pues, en caso contrario (esto es, si la «liberalidad» tiene por objeto mejorar, aunque sea indirectamente, dicha actividad empresarial o profesional), queda expedita la vía de la deducibilidad:

Si atendemos a la sistemática y al tenor literal del precepto, no son gastos deducibles en el impuesto sobre sociedades, los donativos y liberalidades, esto es, *deben excluirse como gastos deducibles los gastos que teniendo un reflejo contable se realizan con ánimus donandi, aquellos realizados a título gratuito*. Sin embargo, si donativos y liberalidades, cuyo significado jurídico en el Derecho común no tiene más alcance que el referido, art. 12.2 de la LGT, la lectura del texto completo del art. 14.1.e) indica que dentro de donativos y liberalidades se comprende gastos, «No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos», que *de suyo poseen una dimensión no del todo coincidente con el significado común de disposición a título estrictamente gratuito, sino que responden a una causa o finalidad que no se ajusta estrictamente a la mera liberalidad, una causa que podríamos identificar como propia de la actividad empresarial*, que excede de la simple liberalidad para descubrir una finalidad empresarial, pues si bien son gastos que como cualquier donativo o liberalidad no persiguen una correlativa contraprestación, *sí en cambio su finalidad es conseguir optimizar la actividad y el resultado empresarial*. Conforme a su regulación, hemos de convenir que la naturaleza propia de estos gastos, responde en el impuesto sobre sociedades, por así haberse dispuesto legalmente, a la categoría concreta de donativos o liberalidades, y dentro de estos cabe distinguir los expresamente exceptuados como no deducibles (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, FD 2).

En consecuencia, serán deducibles:

los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia,

claramente insatisfactorias, sería una *interpretación contraria a su finalidad*. La idea que está detrás de la expresión «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» necesita ser acotada, *han de evitarse interpretaciones expansivas*, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares (FD 3).

gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediato, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro –atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo–, sirviendo el último supuesto contemplado, «que se hallen correlacionados con los ingresos», como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles (Sentencia del TS 458/2021, de 30 de marzo, FD 2¹⁴).

De esta novedosa jurisprudencia se deduce una serie de consecuencias relevantes a los efectos que aquí interesan:

1. Que el concepto de «liberalidad» no puede utilizarse como una especie de «cajón de sastre» al que se reduzcan todas las partidas de gasto que la Administración tributaria, en un momento dado, considera como no deducible. Por contra, responde a unas coordenadas precisas y no debería utilizarse como una categoría «residual» a la que acudir para negar la deducción de un gasto.
2. Que el concepto de «liberalidad» en el IS tiene contenido preciso y «bidireccional»¹⁵. Pues, de una parte, acoge a aquellas partidas de gasto presididas por un genuino y exclusivo *animus donandi* y, por ende, no resultan deducibles de

¹⁴ Cfr., también entre otras, la Sentencia del TS 875/2023, de 27 de junio (rec. núm. 6442/2021 –NFJ090385–), FD 2 a 4.

¹⁵ Como ha destacado Sanz Gadea, esta construcción jurisprudencial supone una singularidad fiscal, alejada del ordinario tratamiento contable de las liberalidades en el IS; ya que, conforme a ella:

Toda disposición patrimonial que determine una relación empobrecimiento/enriquecimiento no será calificada como liberalidad si se inscribe en la obtención de mejores resultados económicos derivados del ejercicio de la actividad empresarial, sin que sea precisa la presencia de un ingreso específico ni la constatación de una mejora económica efectiva, bastando con que fuere meramente potencial. Ahora bien, hubiera podido llegarse a idéntica conclusión con base en un concepto de liberalidad en el que la especial intención de empobrecimiento radical, esto es, sin atisbar un enriquecimiento de cualquier tipo, fuere tenida como un ingrediente esencial de la liberalidad [...] En este sentido, la apelación que a la correlación del gasto con el ingreso efectúan las normas fiscales a los efectos de discernir respecto de la naturaleza de aquél, esto es, como liberalidad, o no, no halla su antecedente en la normativa contable. En el ámbito fiscal, esa correlación no alude a un aspecto de imputación temporal sino de carácter sustantivo. Seguramente por ello la sentencia que se comenta no hace referencia a la normativa contable. *Esa divergencia es una anomalía en el contexto de un impuesto fuertemente apegado al derecho contable* (2021, pp. 139-140).

la base imponible. Y, por otra, también puede referirse a aquellas «liberalidades» conectadas con la faceta empresarial, profesional o comercial de la entidad; en cuyo caso, podrán deducirse del IS¹⁶.

3. Que la cuestión, en última instancia, se traslada a concretar cuando una liberalidad reúne una u otra cualidad a efectos de su deducibilidad.

En este sentido, resultan paradigmáticos los «gastos de patrocinio» de empresas y entidades: ¿son o no «liberalidades»? La Sentencia del TS 313/2024, de 27 de febrero (rec. núm. 6568/2022 –NFJ092317–), no ha dudado en tratar dichos gastos como donaciones (y, por tanto, no deducibles de la base imponible del IS) cuando se encuentran conectados a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público del artículo 27 de la Ley 49/2002; que posibilita (siempre que se cumplan ciertas condiciones), con carácter general, una deducción de la cuota íntegra del IS del 15 % de tales gastos, puesto que:

si tales cantidades son consideradas *ope legis* como donaciones a los efectos de posibilitar la deducción en la cuota íntegra del 15 % de los gastos de patrocinio; no resulta posible, al mismo tiempo, considerar que no lo son, con la finalidad de superar la prohibición del artículo 14 TRLIS y, en consecuencia, proceder a su deducción en la base imponible (FD 6).

Ahora bien, ¿qué ocurre con los gastos de patrocinio que no se ajusten a dicho esquema legal (ex art. 27 de la Ley 49/2002)? ¿No son deducibles de la base imponible del IS? ¿También deben asimilarse siempre y en todo caso a donaciones?

Tales casos deberán ser tratados individualmente en función de la actividad empresarial de la entidad y, si tales «gastos de patrocinio y publicidad» guardan relación con su objeto social, no deberían existir obstáculos al reconocimiento de su deducción de la base imponible, tal y como se razona en la Sentencia de la AN de 17 de mayo de 2018 (rec. núm. 460/2015 –NFJ072021–) respecto a empresas farmacéuticas:

¹⁶ En palabras del propio TS, «para el legislador dentro del término de liberalidades se comprende todos estos gastos que evidentemente están presididos por un ánimo oneroso, procurar mediante los mismos la obtención de unos mejores resultados empresariales, mayor beneficio» (Sentencia 1475/2016, de 20 de junio [rec. núm. 2555/2015 –NFJ063130–], FD 6). En definitiva, como destaca Blázquez Lidoy, esta doctrina legal:

supone superar el concepto estricto de liberalidad mantenido por la Administración. El TEAC exigía de manera reiterada que la deducción de un gasto requería una relación inmediata o directa con el ingreso y no eran suficientes las motivaciones lícitas pero inconcretas. Y esa falta de inmediatez hacia que el gasto se calificara como liberalidad no deducible. El Tribunal Supremo fija un criterio laxo, que incluye la deducibilidad de cualquier gasto dirigido a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, lo que abre la posibilidad de conceptos que antes no eran deducibles por ser reconducidos a un concepto estricto de liberalidad sí puedan ser ahora considerados deducibles (2022, p. 85).

Del examen conjunto de la normativa citada debemos concluir que el *patrocinio de reuniones promocionales* a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o, el *patrocinio de congresos científicos* en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es *una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas*. Los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, y, por tanto, es *un gasto en principio deducible* (FD 5¹⁷).

3.3. La discusión acerca de la deducibilidad de un gasto, ¿puede amparar la existencia de una interpretación razonable de la norma tributaria que excluya la responsabilidad infractora?

3.3.1. Otra de las cuestiones que el TS considera de interés casacional estriba en determinar si en un caso como el presente (donde Cobega, SA se ha deducido unos gastos por unos servicios de marketing que no ha contratado ella, sino un tercero, el Grupo Coca-Cola) «resulta posible apreciar [...] la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2 d) LGT» (Auto del TS de 22 de marzo de 2023, FD 4).

El TEAC rechaza en el caso analizado la aplicación de esta cláusula exoneradora de responsabilidad infractora, considerando acreditado el comportamiento negligente de Cobega, SA:

En cuanto a los gastos derivados de los denominados «Acuerdos Internacionales» la inspección no admite su deducibilidad al no estar justificados ya que derivan de unos Acuerdos que ni siquiera han sido suscritos por X SA; se *deduce unos gastos en base a unos Acuerdos firmados por terceros y con los que ni siquiera estaba vinculada*. El artículo 106.3 de la LGT dispone: «(...) cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria». *Es evidente que existe un comportamiento negligente en la empresa que se deduce un gasto y que no lo justifica fehacientemente. Por tanto, siendo claro que para la deducibilidad fiscal de un importe como gasto se requiere la justificación del mismo*, y que dicha justificación no ha sido aportada por el interesado, a juicio de este Tribunal concurre en su conducta la negligencia necesaria como para imponer sanción tributaria (Resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018, FD 10).

¹⁷ *Vid.*, también, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias 220/2021, de 3 de mayo (rec. núm. 305/2020 –NFJ085882–), FD 2.

En la misma línea se pronuncia la Sentencia de la AN de 4 de mayo de 2022 al afirmar que:

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» (FD 9).

Por tanto, para las instancias revisoras previas no hay lugar a que el artículo 179.2 d) de la LGT despliegue efectos eximentes en este caso. Llama la atención que lo que ahora se aduce en exclusiva para ratificar la sanción tributaria impuesta es la falta de justificación documental del gasto que se ha deducido la entidad (al tratarse de unos «acuerdos internacionales firmados por terceros»). En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión debe abordarse a partir del triple escalón que anteriormente hemos utilizado en la regularización del gasto deducible del IS, pero ahora aplicado a la esfera sancionadora.

3.3.2. El primer filtro se refiere a la «realidad y efectividad» del gasto discutido. Concretamente, se trata de determinar si el mismo es (o no) ficticio. De manera que, si nos encontramos ante un gasto que no ha tenido lugar, es decir, que merece la calificación de gasto simulado, difícilmente se puede sostener la existencia de una discrepancia jurídica sobre la que articular una posible interpretación errónea, aunque razonable, de la norma tributaria con efectos eximentes de responsabilidad infractora, puesto que no nos encontramos en el ámbito de un posible comportamiento negligente, sino en el de la pura y simple intención; esto es, nos topamos con una actuación dolosa, que impide el reconocimiento, en tales supuestos, del artículo 179.2 d) de la LGT, tal y como ya tiene reconocido el TS¹⁸.

Pues bien, no sería el caso aquí analizado, ya que, como se ha destacado anteriormente, no se discute sobre la realidad de los gastos de marketing refacturados a Cobega, SA; estos han tenido lugar, han sido prestados de forma efectiva. En otras palabras, se trata de unos gastos reales. De ahí que haya que pasar el siguiente escalón.

3.3.3. En el siguiente filtro tenemos delante un gasto real (como ocurre en el caso aquí analizado), si bien se discute si el mismo se ajusta a los parámetros contables y fiscales para admitir su deducción en base imponible. De forma que, si no se cumple alguno de los requisitos necesarios para que el «gasto contable» se convierta en «gasto fiscalmente deducible», además origine una respuesta sancionadora. En estos casos, hay posibilidades para la operatividad de la cláusula exoneradora de responsabilidad, si bien no de manera automática, puesto que hay que valorar individualizadamente la naturaleza y el carácter de error determinar si la negligencia de la entidad puede ampararse en una conducta equivocada, aunque razonable, que neutralice la sanción tributaria.

¹⁸ Cfr., entre otras, las Sentencias del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–), FD 3; y 1316/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 4328/2018 –NFJ079440–), FD 3.

Pues bien, en el caso analizado, la Administración tributaria reprocha a Cobega, SA la falta de justificación documental de los gastos promocionales pretendidamente deducibles. Pero ¿es realmente así?

Si se analiza con detalle la situación, se cae en la cuenta de que la entidad ha aportado la documentación (principalmente, los meritados «acuerdos internacionales» suscritos con un tercero –Grupo Coca-Cola– con el que Cobega, SA mantiene indubitablemente una relación empresarial) que sustenta los gastos de marketing deducidos en sus autoliquidaciones del IS. Trata, en definitiva, de cumplir con la carga de la prueba que le corresponde (art. 105.1 de la LGT); lo único que ocurre es que la Inspección considera que la misma no es adecuada para tal fin, ya que los contratos no se encuentran suscritos por Cobega, SA, de ahí (precisamente) la oportunidad del interés casacional reconocido en el Auto del TS de 22 de marzo de 2023, que inicialmente admitió la casación sobre dicha cuestión tanto en lo que respecta a la esfera estrictamente tributaria como en la sancionadora que ahora importa.

En consecuencia no es que no se haya presentado documentación justificativa alguna, sino que la aportada (en principio) no resultaría idónea para admitir la deducción de los gastos discutidos. Y, por ende, tenía sentido valorar (en su caso) la pretendida «razonabilidad del error» a fin de enervar la inicial reacción sancionadora.

3.3.4. Por último, pasamos al último estadio, centrado en la pura discusión jurídica acerca de la incardinación de los gastos promocionales o de marketing en el ámbito del artículo 15 e) de la LIS. Repárese en que en esta fase nos encontraríamos no solo ante un gasto real, sino también ante un gasto correctamente contabilizado y fiscalizado; lo único que se cuestionaría es su calificación jurídico-fiscal como «liberalidad» o no. Y, en este plano, somos de la opinión de que desplegaría plenos efectos la cláusula exoneradora del artículo 179.2 d) de la LGT.

Referencias bibliográficas

Blázquez Lidoy, A. (2022). La deducción de las liberalidades y donaciones realizadas en interés de la empresa: un cambio de paradigma en el mecenazgo empresarial y en los convenios de colaboración. *Quincena Fiscal*, 7, 77-118.

Sanz Gadea, E. (2021). Correlación de ingresos y gastos. (Análisis de la STS de 30 de marzo de 2021, rec. núm. 3454/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 464, 132-147. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7451>