



Roj: **SAN 368/2023 - ECLI:ES:AN:2023:368**

Id Cendoj: **28079230022023100061**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/01/2023**

Nº de Recurso: **548/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000548 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 08770/2019

Demandante: BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE SL (BEGANO)

Procurador: D. Carlos

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a once de enero de dos mil veintitrés.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 548/2019, seguido a instancia de BEBIDAS GASEOSAS DEL NOROESTE SL (BEGANO), que comparece representada por el Procurador D. Carlos y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2019 (RG 444/2016, 2933/2016, 3295/2016, 4709/2016 y 741672016)); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 3.140.592,31 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 21 de junio de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.



SEGUNDO.- Tras varios trámites se formalizó demanda el 10 de diciembre 2019. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 13 de abril de 2020.

TERCERO.- Se admitió en parte la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 3 de noviembre y 21 de diciembre de 2020. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 14 de diciembre de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Sobre la Resolución recurrida.

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2019 (RG 444/2016, 2933/2016, 3295/2016, 4709/2016 t 7416/2016), que estimó en parte el recurso interpuesto, confirmando parte de las resoluciones recurridas y ordenando la retroacción de actuaciones respecto de otras, en relación con el IS ejercicios 2009 a 2012.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores en aplicación de los estatutos sociales -pp. 12 a 27-.
- 2.- Procedencia de las deducciones por la promoción de acontecimientos de interés público- pp. 27 a 37-.
- 3.- Deducibilidad de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing -pp. 38 a 69-.
- 4.- Gastos derivados por atenciones a clientes -pp. 69 a 79-.
- 5.- Regularización de las obligaciones conexas y regularización integra -pp.80 a 85-.
- 6.- Nulidad de los acuerdos sancionadores -pp. 86 a 125-.

Antes de analizar las cuestiones controvertidas, conviene indicar que la recurrente presentó escrito indicando que la Sala aplicase el criterio de la **SAN (2ª) de 25 de julio de 2019 (Rec. 320/2015)**, no hay inconveniente alguno en tener en cuenta dicha sentencia, de hecho, la Sala está obligada a tener en cuenta sus pronunciamientos previos, si bien, debe tenerse en cuenta que esta sentencia, estimatoria parcial, fue recurrida en casación, siendo el recurso estimado por la **STS de 8 de junio de 2022 (Rec. 6662/2019)**, en los términos que luego indicaremos.

Pero, de la misma forma que debemos tener en cuenta la indicada sentencia, también debemos tener en consideración otras posteriores SAN que analizan la misma problemática y a las que iremos haciendo referencia a lo largo de la sentencia.

SEGUNDO.- Deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores en aplicación de los estatutos sociales.

A.- El TEAC analiza el motivo en las pp. 7 a 16. Sostiene que para que puedan deducirse como gastos las retribuciones de los administradores de la entidad es necesario que concurren dos requisitos: " *que la posibilidad de retribuciones esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza*".

Añade que el art 30 de los Estatutos prevé en relación con la retribución de los administradores que: " *La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de los dispuesto en la ley aplicable*".

Y concluye que " *aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se de tal eventualidad...límite máximo que.....no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración*". En suma, no cabe deducir el gasto pues los estatutos no han establecido la cuantía de una forma " *determinada o perfectamente determinable*".

B.- En las pp. 16 y ss. de la demanda se explica que, en los años objeto de regularización, los estatutos establecían la forma de distribución en los términos que antes hemos descrito, es decir, se establecía la



retribución de los Administradores, cuya cuantía que nunca podría exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio y demás límites legales, se determinarían por la Junta. Antes, lo que establecían los estatutos era una retribución del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio, siempre con respeto a los límites legales.

Es decir, partiendo siempre de que la retribución se encontraba establecida en los estatutos, en los antiguos estatutos se establecía una retribución del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio, mientras que en los estatutos que se aplican a los ejercicios controvertidos se establecía una retribución que como máximo sería del 10% de los beneficios líquidos. Por tal razón, sostiene la recurrente, que, si se trata de defender los intereses de los accionistas minoritarios, la nueva regulación es más garantista, pues puede fijarse una retribución menor al 10% de los beneficios líquidos, es decir, la mayor flexibilidad benéfica al accionista. De hecho, indica la recurrente, en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, el porcentaje ha sido de 4,23%, 4,06 % y 2,38%, por lo tanto, inferior al 10%. Y se añade que, en el ejercicio 2012, no se aprobó retribución alguna a los administradores.

Por ello razona que, " *carecería de sentido, por tanto, que el mero hecho de aprobar una reforma estatutaria para conceder a la Junta de Socios la facultad de moderar a la baja la retribución del 10%.....convierta a esta automáticamente en un gasto no deducible*".

C.- En nuestra opinión, el anterior argumento es sólido. En efecto, de la p. 16 de la Resolución recurrida se infiere que la Administración no considera deducible el gasto por " *no recoger una concreta modalidad de retribución, sino que prevé un límite cuantitativo máximo*", siendo necesario que el porcentaje está " *perfectamente determinado*".

Es decir, la Administración lo que está aplicando es la denominada "doctrina del milímetro", exigiendo que el porcentaje concreto o la cantidad concreta este especificada en los estatutos, de forma que la Junta, de facto, no tenga margen de decisión alguno o lo tenga muy limitado.

La tesis que está sosteniendo esta Sala de forma reiterada es que la cuestión de la retribución de los administradores es una cuestión de legalidad. De forma que, sin con arreglo a la legislación mercantil la retribución de los administradores es conforme con el ordenamiento jurídico, dicha retribución constituye un gasto deducible.

D.- La ley 2/1995, aplicable a las SRL, establecía en su art. 66 que el cargo de administrador es gratuito salvo que los estatutos estableciesen otra cosa y, en tal caso, determinarían el sistema de retribución. Diferencia según la retribución tuviese o no como base una participación en los beneficios. De forma que si tuviese como base una participación en los beneficios " *estos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10% de los beneficios repartidos entre los socios*". En línea similar, el art 130 del RDL 1564/1989 (LSA), establecía que: " *La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser deducida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4%, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido*".

Como es sabido, esta norma fue derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de sociedades de capital, que entró en vigor el 1 de septiembre de 2010.

El art 217 de la indicada norma, hasta la reforma operada por la Ley 31/2014, en vigor desde el 1 de enero de 2015, establecía: " *1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución. 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos*".

Concretando el art 218, regulando la retribución mediante participación en los beneficios que: " *1. En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios. 2. En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser deducida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido*".

Tras la reforma operada por Ley 31/2014, el texto legal reza, en lo que nos interesa: " *1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración. 2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:.....c) participación en beneficios,.....3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto*



de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero. 4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables".

Añadiendo el art 218 que: " 1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales. 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios. 3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido".

E.- El fin perseguido por la normativa establecer un equilibrio entre la razonabilidad de que el administrador reciba una justa compensación por el servicio prestado a la sociedad y la necesidad de evitar que la retribución de los administradores pueda suponer un menoscabo patrimonial a la sociedad.

En el caso de autos consta específicamente en los estatutos la retribución de los administradores y el sistema de retribución -la participación en los beneficios- con el establecimiento de un límite máximo. Como la normativa establecía que los estatutos " *determinarán concretamente la participación*", esta expresión es interpretada por el TEAC en el sentido de que no basta con que se fije un porcentaje máximo, sino que dicho porcentaje debe estar " *perfectamente determinado*".

Ahora bien, si bien en un principio se sostuvo que la reserva estatutaria debía referirse a los conceptos y a la cuantía que debían percibir los administradores, se ha ido abriendo camino, en el ámbito mercantil, la idea de que el sistema retributivo debe recoger, en su aspecto objetivo, únicamente los distintos conceptos retributivos en virtud de los cuales se compensará a los administradores, quedando fuera del ámbito de la reserva estatutaria la concreta cuantía a percibir por la realización de las funciones de administración. Lo que permite una interpretación más flexible y abierta. De hecho, la evolución normativa descrita es un claro indicador de que esta es la línea interpretativa correcta. Obsérvese que inicialmente la norma utilizaba la expresión los estatutos " *determinarán concretamente la participación*"; posteriormente utilizó la expresión " *determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma*" y, por último, la expresión " *determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales*".

Esta flexibilidad en la interpretación puede seguirse en la doctrina más reciente del TS. Así, como se recoge en la **STS (Civil) de 19 de septiembre de 2017 (Rec. 390/2015)**, " *aunque [la norma] también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial potenciar la máxima información a los accionistas a fin de facilitar el control de la actuación de éstos en una materia especialmente sensible, dada la inicial contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en minorar los gastos y de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles*".

Es por ello básico, como señala la **STS (Civil) de 9 de abril de 2015 (Rec. 1785/2013)**, la fijación en los estatutos de un sistema de retribución, entendiéndose por tal " *el conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución*", concediendo la normativa un " *amplio margen de libertad al efecto*". En este sentido, el Alto Tribunal considera suficientemente "precisa" que los estatutos estableciesen una retribución de una " *cantidad fija de dinero*" que será determinada " *por acuerdo de la junta general fijado anualmente*". Añadiendo la sentencia que " *es verdad que el precepto estatutario podía haber sido más concreto, completando la determinación de la cuantía con unos criterios generales que sirvieran de base para su fijación, no tanto en interés de los accionistas sino en interés de los propios administradores*", pero entiende el Alto Tribunal que la fijación estatutaria descrita es suficiente para garantizar el cumplimiento de los fines buscados por la norma. Pues lo que " *se dejaba a la decisión de la junta general cada año no era la fijación del sistema retributivo (el pago de una cantidad fija de dinero), sino su concreción (qué cuantía debía tener ese pago en cada ejercicio)*" - **STS de 19 de septiembre de 2017 (Rec. 390/2015)** -.

Lo que no sería admisible es que no se fijase en los estatutos sistema de retribución alguno - **STS de 19 de septiembre de 2017 (Rec. 390/2015)** -. Pero sí sería válida la constancia en los estatutos del sistema de retribución de los administradores de la sociedad, " *sin que sea necesaria la concreción de una cuantía*



determinada"- STS (Civil) de 25 de junio de 2013 (Rec.1469/2011)-. No es preciso por lo tanto que los estatutos especifiquen una cuantía concreta y, por lo misma razón, no es preciso que especifiquen un porcentaje concreto, siendo válido, sin embargo, que fijen un límite máximo a la Junta, pues en un caso como el de autos, la mayor flexibilidad beneficia, no perjudica, al accionista.

En nuestra opinión, si partimos de los estatutos y de una lectura de los mismos acordes con la finalidad buscada por la norma, nos parece que la Administración incurre en una interpretación en exceso rígida. En efecto, el sistema retributivo se encuentra definido en los estatutos, se establece un límite máximo y se deja la cuantificación a la Junta en cada ejercicio, la Junta ha aprobado y cuantificado las concretas retribuciones y consta que se ha procedido a una retribución notablemente inferior al 10% máximo permitido. No vemos pues que se hayan menoscabado las garantías de los socios, ni que haya existido impugnación alguna de los acuerdos de la Junta.

Por todas estas razones consideramos que, siendo conforme a Derecho la retribución pactada, estamos ante un gasto deducible.

El motivo se estima, no siendo por ello necesario examinar los motivos articulados con carácter subsidiario.

TERCERO.- Procedencia de las deducciones por la promoción de acontecimientos de interés público.

A.- En las pp. 27 y ss. de la demanda se analiza el ajuste practicado en los ejercicios 2009, 2010 y 2011, relativos al acontecimiento "Año Santo Xacoveo 2010".

El TEAC examina el motivo en las pp. 16 a 25. Se analiza la "*deducción por la colaboración de la entidad en la promoción de determinados acontecimientos de especial interés público, particularmente por los gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual en que incurrió correspondientes al evento Xacoveo 2010*". Sostiene el TEAC que "*nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes ante soportes de publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario...No habiéndose probado coste alguno en este sentido, no podemos estimar la pretensión del reclamante*".

Se articulan al efecto varios argumentos, pero no es necesario detenerse en ellos, vista la evolución de la jurisprudencia. En efecto, el TEAC basó su argumentación en la doctrina sentada por la **STS de 13 de julio de 2017 (Rec. 1351/2016)**, pero, como es sabido, el Alto Tribunal cambió de criterio, entre otras, en las **STS de 15 de julio de 2019 (Rec. 320/2015)** o la más reciente **STS de 12 de diciembre de 2022 (Rec. 7113/2021)**, entre otras muchas.

Procede, por lo tanto, estimar el motivo, no siendo necesario analizar la "aplicación de la deducción por donativos del art 20 de la Ley 49/2002", pues el motivo se articula con carácter subsidiario.

B.- En relación con el "Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de Londres 2012", la cuestión planteada es diferente.

Como puede verse, en la p. 40 del Acuerdo, la Inspección propuso "incrementar la deducción declarada", lo que ocurre es que no admite que puedan ser deducidos como gasto el patrocinio y, precisamente por ello, "*realiza un ajuste positivo contable por el importe de los gastos de patrocinio que han servido a los efectos del cálculo del límite previstos en la Ley*".

Como explica el Acuerdo -p. 45- "*con anterioridad a dicha modificación [Ley 35/2006], para la aplicación de la deducción no se exigía que las entidades hiciesen donaciones a los consorcios organizadores u otras entidades, ni se limitaba el importe de la deducción al 90% de las donaciones*".

Sin embargo, en el caso de autos, se aplica la Disposición Adicional 50ª de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de PGE. En lo que nos interesa dicha norma dispone que "*los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el art. 27.3 de la Ley 49/2002*".

Esta norma -la Ley 29/2002- establece que: "*Los sujetos pasivos del IS,.....que operen en territorio español podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento*". Añadiendo que "*e l importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley , encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley*".



Pues bien, la Disposición Adicional 50ª de la Ley 2/2008, añade que " *las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio por los espónsores o patrocinadores al Consorcio...se tendrán en cuenta a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del art 27.3 de la ley 49/2002 , antes mencionada*".

Partiendo de esta normativa, la Administración explica que, a partir de la modificación operada por la Ley 35/2006, para gozar de la deducción establecida en el art. 27 de la Ley 49/2002, es preciso realizar una donación, generalmente al consorcio o a cualquier entidad encargada de la realización del programa. En ese caso, " *la deducción de la cuota será el 15% de los gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual que sirvan directamente para promoción del respectivo acontecimiento, con el límite del 90% de la donación efectuada*". Ahora bien, algunas leyes específicas, como ocurre en el caso de autos, " *han establecido que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio por los espónsores o patrocinadores al Consorcio.....se tendrán en cuenta a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del art 27.3 de la Ley 49/2002 "*.

Como ya hemos anticipado, la Sala debe estar a sus precedentes. Pues bien, ya hemos analizado argumentos similares en nuestras **SAN (2ª) de 14 de julio de 2021 (Rec. 362/2018)**, **23 de mayo de 2022 (dos) (Rec. 50/2019 y 107/2019)**, **30 de junio de 2022 (Rec. 717/2018)**.

Sin perjuicio de remitir a lo razonado en dichas sentencias, la última de ellas, afirma que " *la regulación trasladada parece innegable que como la deducción del 15%, de los gastos de publicidad está condicionada a la realización de aportaciones que son los que se computan a efectos del límite del 90 % que constituyen así un segundo límite de este incentivo fiscal, las aportaciones pueden formar parte del gasto de publicidad tomado como base de la deducción, pero si lo hacen, no pueden computarse para determinar el límite, puesto que el cómputo simultáneo de un mismo gasto como base de la deducción del 15% y como límite del 90% dejaría sin efecto la limitación pretendida. Como señala la inspección en informe, la deducción estaría siempre dentro del límite al ser siempre inferior a este*".

El motivo se desestima.

CUARTO.- Deducibilidad de los gastos derivados de los acuerdos internacionales de marketing.

A.- Sobre la obligación de las embotelladoras de The Coca-Cola Company de asumir los costes.

La recurrente razona en su demanda -pp. 38 y ss- que varias compañías suscribieron (CARREFORU, ALCAMPO, etc) "acuerdos internacionales" con COCA-COLA -TCCC, CCS y COCLA GASTION SA. Afirma que en dichos acuerdos COCA-COLA actuaba también en nombre y representación de los embotelladores locales, entre ellos BEGANO, pues COCA-COLA tenía "mandato verbal" al efecto. Afirma la recurrente que estos gastos de marketing pactados entre COCA- COLA y las indicadas compañías benefician a BEGANO, pues al negociarse desde COCA-COLA se consiguen mejores precios. Justificándose así que al final sean abonados como gasto por BEGANO u otras embotelladoras.

El TEAC analiza la cuestión en las pp. 28 y ss. Explica que los gastos corresponden la refacturación que realiza la entidad belca COCA COLA SERVICES NV derivados de los acuerdos suscritos con DIA, CARREFOUR, etc. De forma que la " *entidad belga asume unos gastos en virtud de dichos acuerdos que luego...refacturar parte de estos gastos por servicios*" a las embotelladoras, entendiendo la recurrente que estos servicios le benefician, de aquí su abono. En ocasiones CARREFOUR; MAKRO; etc. facturan directamente a las embotelladoras los gastos derivados de los "acuerdos internacionales" y esta " *posteriormente los refactura a COCA-COLA en la parte que, entiende, corresponde a gastos que benefician directamente a la marca*". EL TEAC analiza la prueba aportada en las pp. 29 a 35 y concluye que " *no está probado que estos importes están debidamente justificados como gastos de la entidad y correlacionados con sus ingresos, debiendo confirmarse el carácter de no deducibles*".

Esta materia la hemos analizado en nuestras **SAN (2ª) de 25 de julio de 2019 (Rec. 320/2015)**, **(6ª) 3 de noviembre de 2021 (Rec. 662/2020)**, **4 de mayo de 2022 (Rec. 700/2018)**, **30 de mayo de 2022 (Rec. 39/2019)** y **28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**. Lógicamente la Sala debe estar a sus precedentes.

Así, en la primera de las sentencias, ante una prueba similar a la ahora aportada razonamos que " *los gastos de marketing refacturados por Coca-Cola 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....., 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*".

En efecto, la recurrente afirma que ha probado lo que " *estaba en su mano*" y estima que no puede serle exigido probar más y someterle a una " *probatio diabólica*". Afirma que está obligada a asumir los gastos de marketing, según pacto con COCA-COLA. Partiendo de esta idea y de la que es mejor que COCA-COLA negocie directamente con las grandes superficies, pues así obtiene unas mejores condiciones, concluye que lo abonado



es un gasto deducible. Por ello sostiene que en base a los documentos que describe en la p. 47 de la demanda -que coinciden con los aportados ante la Administración (p. 31 de la Resolución), sólo cabe concluir que lo abonado por tal concepto es un gasto deducible.

Ahora bien, la recurrente omite que en el contrato suscrito entre COCA-COLA y la recurrente " *no se establecen criterios objetivos para determinar la contribución al obligado tributario para determinar la contribución del obligado tributario como embotellador de los gastos de publicidad, lo cuales quedan sujetos a las decisiones de la central del Grupo COCA-COLA, sin intervención del embotellador*". En este sentido, consta en la p.93 del Acuerdo que, según la recurrente COCA-COLA soporta los gastos que entiende que " *le benefician directamente*", mientras que la embotelladora " *asume aquellos que tendrán incidencia en la consecución de un incremento de las ventas de sus productos (canal)*". Cuando son los grupos multinacionales los que facturan directamente a la embotelladora en las facturas figuran conceptos genéricos como "publicidad especial", "acuerdos internacionales", "otras aportaciones" -p. 94 del acuerdo- y en algunos casos ni tan siquiera se "ha aportado factura" -p. 94-. De hecho, en la diligencia nº 6 consta que el documento aportado para justificar los gastos, contiene los gastos " *estimados y...no se identifica cada cargo individualizado*".

En estas condiciones y tratándose de un gasto deducible, entenderá sin duda la recurrente, que correspondiendo al obligado la carga de la prueba, no consideremos suficiente la prueba aportada. Así, lo entendió la Inspección y así lo hemos venido entendiendo en las sentencias indicadas.

Así, en la **SAN (2ª) de 30 de mayo de 2022 (Rec. 39/2019)**, se dice que frente a lo concretamente analizado por la Inspección " *la explicación conceptual de la demanda carece de virtualidad anulatoria, porque no pasa de ser una mera explicación teórica, como ocurre con otros extremos, como veremos*".

" *En cuanto al pretendido mandato verbal en virtud del cual la entidad actora estaba obligada a soportar los gastos en publicidad y marketing que fueran necesarios,.... lo cierto es que tampoco puede soportar la acreditación de unos concretos gastos, que es de lo que ahora se trata*". Esto es lo esencial, pues el bien el importe refacturado lo decide COCA-COLA y no se sabe como lo hace; o bien cuando se refactura directamente a la embotelladora, se factura de una forma tan genérica, que tampoco es posible saber que servicio concreto se está refacturando. Por ello tiene razón la Administración y no estamos ante un problema de exigir a la demandante una prueba diabólica, sino que, lejos de ello, se le está pidiendo que pruebe de forma razonable la realidad y cuantía de del gasto deducido y su vinculación con el servicio en su interés efectivamente prestado.

" *No es razonable afirmar que la liquidación se aparta de lo realizado por otros órganos de la Administración Tributaria cuando, como en este caso, se ha admitido por la Inspección sumas muy elevadas por publicidad y marketing, y las que se rechazan (que nos ocupan ahora) representan una parte (y no muy grande) de las mismas, por falta de acreditación; sin que sea suficiente ni la contabilización, ni la presentación de las facturas de dichos pretendidos gastos (faltaría más), cuando, de manera razonada, la Inspección los ha cuestionado, y la parte actora no ha superado las objeciones opuestas por la Inspección con una prueba de la justificación del gasto y la correlación con los ingresos, como exige el art 106.4 LGT*".

" *Estamos de acuerdo con la apreciación de la contestación a la demanda de que no se cuestiona en la liquidación, -ni lo hace el TEAC, ni la Abogacía del Estado-, los presupuestos de los que parte la pretensión actora; a saber, que tanto las compañías del Grupo Coca Cola", como las embotelladoras españolas están interesadas en la promoción de la marca y en las actividades de publicidad y marketing, y que se benefician de ellas; y por tanto que, tanto unas como otras, incurrir en importantes gastos de publicidad y marketing*". Lo que, como hemos tratado de explicar, no enerva la obligación de la recurrente de acreditar el gasto y su correlación con los ingresos.

" *En fin, el informe pericial aportado por la parte actora, elaborado por el perito....., de carácter eminentemente teórico y referido a los "acuerdos entre fabricantes y distribuidores: el rol de las promociones al canal de distribución", corrobora los presupuestos teóricos o conceptuales de los que parte la demanda, e ilustra sobre los acuerdos existentes en el negocio de la distribución, pero no aborda el meollo de la cuestión, la falta de prueba de que los gastos contabilizados por este concepto se correspondan con los ingresos obtenidos, por lo que su aportación resulta inocua, como ya ha ocurrido en otras decisiones nuestras tomadas en otros recursos de otras entidades embotelladoras, con la misma problemática que en este caso. A los que se aportó el mismo informe del mismo perito; valga como ejemplo la reciente sentencia 4/5/2022 dictada en el Rec. 700/2018)*". Que es el mismo perito que ha elaborado el informe aportado por la recurrente.

Precisamente por todo lo anterior, tampoco las argumentaciones vertidas en las pp. 49 y ss. de la demanda son relevantes, pues lo esencial es que no está probada la concreta cuantía del gasto deducible. Pues como hemos visto el problema es que la recurrente no es capaz de probar cuales son los criterios que permiten determinar que parte de los gastos derivados del "acuerdo internacional" suscrito por una entidad distinta, a la que se supone que ha dado mandato verbal, tienen "incidencia" en la venta de sus productos, frente a los que



corresponden o benefician directamente a COCA-COLA, no sabemos ni se ha probado el criterio por el que se atribuyen los concretos gastos deducidos, no cuestionándose la realidad de los servicios.

El motivo se desestima.

B.- LDL STIFTUNG.

Tanto para la recurrente, como para la Administración estamos ante un supuesto que merece una argumentación adicional. Máxime si tenemos en cuenta que, en efecto, como afirma la recurrente, en relación con otra embotelladora, la **SAN (2ª) de 25 de julio de 2019 (Rec. 320/2015)**, estimó el motivo y razonó que "*respecto de lo descuentos por volumen de compras, admitimos, sin embargo, y sin contradicción con lo anterior, la deducción, al constar las facturas expedidas, en este caso, directamente de LIDL STIFTUNG en representación de LIDL SUPERMERCADOS S.A, por los descuentos cargados -aunque sea la matriz- a la recurrente, conforme a lo que se deduce de la diligencia nº 43.anexo II en relación con la diligencia nº 30.3.2, actuando CCS en nombre de la actora, lo que se acredita no sólo por la carta remitida por LIDL STIFTUNG, sino también por la propia factura expedida*".

Sin embargo, las **SAN (2ª) de 4 de mayo de 2022 (Rec. 700/2018)**, **30 de mayo de 2022 (Rec, 39/2019)** y **28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**, desestimaron el motivo.

Así, en la **SAN (2ª) de 30 de mayo de 2022 (Rec. 39/2019)**, se razonó que "*por lo que se refiere a los gastos de publicidad facturados por la sociedad alemana LIDL STIFTUNG & CO (en adelante, LIDL STIFTUNG), la Inspección y el TEAC niegan su deducibilidad por considerar no justificada su realidad ni la correlación con los ingresos de COLEBEGA, al señalar que el acuerdo no está firmado, ni recoge el motivo por el que COLEBEGA ha de pagar a LIDL STIFTUNG. Admitió, en cambio los gastos de la filial española de Lidl, porque si bien son se han aportado los contratos suscritos por dicho Grupo con Coca Cola Gestión, S.A., en nombre del obligado tributario, es evidente que los productos del Grupo Coca se distribuyen en los centros comerciales del Grupo Lidl, y por tanto puede considerarse suficientemente justificados tales gastos, dado que las filiales españolas de los grandes grupos de distribución han efectuado facturaciones en virtud de los respectivos contratos firmados con Coca Cola Gestión, S.A.*"

Es, en definitiva, la ausencia de acuerdo (documentado) con la matriz alemana la que ha dificultado la aceptación de la deducción de estos gastos.

*Sostiene la demanda que, sobre la misma cuestión, pero relativa a otra empresa embotelladora de las mismas características, CASBEGA, hemos admitido estos gastos, pese a la ausencia de este contrato, en la Sentencia de 25/7/2019 (recurso 320/2015),....Pero lo cierto es que no concurre identidad de supuestos, porque no nos consta en este proceso ni la aludida carta, ni las facturas que sirvieron para estimar aquella concreta pretensión.....". Razonamiento que reiteró la **28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**.*

Debemos, por lo tanto, analizar las concretas circunstancias del caso. En la p. 30 del acta, la Inspección expone los argumentos por lo que no admite la deducibilidad del gasto. Es cierto que, en efecto, se argumenta que el contrato no aparece firmado. Pero añade la Inspección que el documento "*hoja de reembolso*" se limita a "*establecer una relación de reembolsos a favor de LDL STIFTUNG&CC, por cada unidad de productos suministrados*". Refiriéndose el documento a las "*relaciones comerciales con la filial española*". En todo caso, nos parece muy relevante añadir que "*este documento no acredita la cuantificación de los importes facturados por la entidad alemana*". Y, "*no constan ventas por parte del obligado tributario a la entidad alemana LDL STIFTUNG&CC*". Añadiendo el TEAC que "*lo usual cuando una empresa paga a otra una determinada cantidad como contraprestación es porque ha recibido de ella unos bienes o unos servicios....en el expediente no consta....que la entidad alemana LDL STIFTUNG&CC hubiese entregado bienes a COBEGA, con lo que habría que pensar que la contraprestación que de ella recibió, debería obedecer a que LDL STIFTUNG&CC le habría prestado algún tipo de servicio a COGEBE, el cual, sin embargo, no ha quedado acreditado debidamente por el sujeto pasivo*".

Pue bien, valorando la prueba aportada, estimamos que, en este caso, debemos mantener el criterio adoptado en nuestras anteriores sentencias. En efecto, el documento aportado denominado "*hoja de reembolso*" se refiere a las relaciones con la filial española, pero, además, "*no acredita la cuantificación de los importes facturados por la entidad alemana*".

El motivo se desestima.

QUINTO .- Gastos derivados por atenciones a clientes.

A.- La demandante analiza el motivo en las pp. 69 y ss. de la demanda.



En la p. 109 del acuerdo de liquidación se explica que la Inspección si admitió " *la deducibilidad del gasto soportado en la adquisición de materiales que incorporan la marca publicitaria de los productos comercializados por el obligado tributario y entregados a los clientes*". Pero no se admitieron los gastos relacionados con la " *adquisición del denominado "material promocional" consistente en productos electrónico y electrodomésticos, tales como microcadenas, lavadoras, planchas.....que se destinaron a la entrega a clientes*".

En la p. 111 del Acuerdo se dice que se trata de productos en los que no existe mención publicitaria " *por no guardar relación con los productos fabricados por el obligado tributario y se trata de productos de uso personal del destinatario, que no permite a los clientes identificarlo con el obligado tributario. Es más, en las hojas Excel aportadas por el obligado tributario en las que se detallan los diversos cargos por este concepto, ni siquiera figuran identificados los destinatarios*". Insistiéndose en que el obligado tributario " *no ha acreditado...los destinatarios o beneficiarios*".

La demandante insiste, sin embargo, en que dichos productos se entregan cuando los clientes alcanzan un determinado número de compras y, por lo tanto, promocionan la actividad de la empresa.

B.- En realidad estamos, de nuevo, ante un problema de prueba. La Inspección no afirma que la entrega de los productos referidos no pueda ser considerada como promoción. Lo que sostiene es que como esos productos no tienen el logo de la entidad es razonable exigir un especial rigor en la prueba. Llegando la conclusión que no se probado que los destinatarios de los bienes. El resultado de cada litigio dependerá de la prueba que se aporte.

En nuestra **SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**, razonamos que el hecho de que " *exista una política promocional con los clientes como la que alega por la recurrente no implica necesariamente, conforme a las exigencias de la prueba indiciaria, que los productos a que se refieren los gastos controvertidos fueran destinados a la misma y, en sentido negativo, no excluye que tuvieran otros destinatarios y obedecieran a otras finalidades*".

Añadíamos, además que " *tratándose de un gasto deducible, es el contribuyente el que tiene la carga de acreditar la efectiva concurrencia de todos y cada uno de los requisitos a que se supedita esa deducibilidad y que dicha tarea no puede ser suplida apelando a la actividad que habría podido desplegar la Inspección en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación*".

Y " *finalmente, tampoco se admite que concurra infracción alguna de la doctrina de los actos propios en relación a la comprobación efectuada por la Administración tributaria con otros contribuyentes. Entre otras razones, en el supuesto que se trae a los autos como término de comparación existe una diferencia esencial con el supuesto aquí enjuiciado pues, en el acuerdo de liquidación que se ha aportado como documento n.º 14 de la demanda, la Inspección concluyó que "I a Inspección (no) ... puso en duda que se tratase de productos que COBEGA entregaba a sus clientes, a cambio del canje de los puntos que éstos habían acumulado con sus compras" -tal y como se refleja, por ejemplo, en la cita de la p. 86 de la demanda- y este último es precisamente el hecho que resulta controvertido en el presente recurso*".

En la p. 74 de la demanda, la recurrente reprocha a la Administración que no " *hizo uso de las facultades del art 93 de la LGT le atribuye para contrastar esta información mediante requerimientos individualizados de información a los proveedores de los bienes promocionales y a sus destinatarios*". Pero esto es precisamente, lo que no admitimos en la sentencia indicada. De hecho, en la indicada sentencia razonamos que: " *La propia recurrente admite que el destinatario de los objetos promocionales resulta suficientemente justificado, aludiendo a diferentes medios de prueba como los ficheros y documentos aportados durante el transcurso de las actuaciones inspectoras -"listado adq. Material 2010- 2012.XLSX"-, la correspondencia del importe de las tarjetas regalo con las facturas emitidas por SERCO a la recurrente o los catálogos promocionales de las campañas publicitarias organizadas por la recurrente en los ejercicios que fueron objeto de comprobación (p. 85 de la demanda). Al razonar así la demanda, lo que viene a admitirse en el fondo es que no existe una prueba directa que permita contrastar y corroborar la efectiva entrega de los objetos promocionales a los clientes y que este destino debe inferirse a partir de una serie de indicios*".

Tiene por ello razón la Abogacía del Estado cuando afirma que no se determina " *quienes fueron los favorecidos por los regalos, que ventas se les había hecho y en función de qué criterio de habían hecho los regalos*". En este sentido, las facturas y el folleto aportado, siguen siendo insuficientes, por ello la recurrente mediante la alegación del art 93 de la LGT trata de desplazar la carga de la prueba a la Administración, pero ya hemos explicado que ese no ha sido el criterio sostenido por esta Sala.

El motivo se desestima.

SEXTO.- Regularización de las obligaciones conexas y regularización integra.



A.- El motivo se desarrolla en las pp. 80 y ss. de la demanda. Viene a sostener que, en su opinión, no resulta admisible que la Administración niegue, por un lado, la existencia de un gasto deducible en el IS y, por otro, rechace la deducibilidad del IVA soportado, sosteniendo que si el IVA no es deducible debe ser considerado un gasto.

No consta -pp. 5 y 6 de la Resolución que esta cuestión fuese articulada ante el TEAC-. Pero la Abogacía del Estado afirma que como esas operaciones no son deducibles a los efectos del IS tampoco será deducible el IVA, pues no está correlacionado con los ingresos.

B.- En este punto, la Sala debe también adaptarse a lo ya decidido en sentencias anteriores, por razones de coherencia y seguridad jurídica. En efecto, la **SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**, analizó un argumento idéntico al ahora formulado y si bien, inicialmente se rechazó, lo cierto es que, posteriormente se dictó Auto de aclaración complemento de sentencia - **AAN 17 de noviembre de 2022** -.

En dicha sentencia, razonamos que " *si el IVA soportado no deducible satisfecho por el contribuyente en la adquisición de material entregado a los clientes o en el marco de los acuerdos internacionales de marketing debe entenderse que forma parte del precio de adquisición de los bienes y servicios correspondientes, tampoco cabe acoger la pretensión actora en este punto pues la deducibilidad de estos últimos tampoco ha sido admitida por la Sala*". Desestimando por ello el motivo.

Ahora bien, con posterioridad, dictamos Auto en el que razonamos: " *no obstante, respecto a las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de materiales que incorporan la marca de las bebidas comercializadas y que posteriormente fueron entregados a los clientes de la recurrente, procede reconocer la regularización íntegra o completa postulada en la demanda, pues en este caso el gasto correspondiente a dichos materiales sí fue admitido como deducible en sede del Impuesto sobre Sociedades*".

Como puede leerse en la p. 80 de la demanda los conceptos por los que se pide la regularización integral son los mismos. Por lo tanto, procede la parcial estimación del recurso en lo relativo a las " *entregas gratuitas a clientes que incorporan la marca de los productos suministrados*".

El motivo se estima en parte.

SEPTIMO.- **Nulidad de los acuerdos sancionadores.**

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

A.- El primer argumento se refiere a la sanción (A23 NUM000). Como puede verse en la p. 60 de la Resolución del TEAC el recurso se estimó en parte. En efecto, en las pp. 42 y ss. la Administración analizó la " *eliminación de una pérdida dotada por la entidad por el supuesto deterioro de unos bienes*". Al tratarse de un problema de valoración de bienes, el TEAC terminó por entender que la valoración no había sido realizada correctamente, anulando actuaciones y retro trayéndolas al momento anterior a la emisión de los dictámenes periciales para que se corrigiesen los defectos detectados y se corrigiesen.

Por ello el TEAC entendió que no procedía realizar pronunciamiento alguno sobre el resto de las cuestiones planteadas y, en lo que ahora nos interesa, en las pp. 57 y ss, se razona que al haberse anulado la liquidación " *el acuerdo de imposición de sanción derivado de este acuerdo de liquidación ha de ser anulado, no debiéndose pronunciar sobre el fondo, y sin que ello prejuzge la posibilidad de que, como consecuencia de la nueva liquidación que se dicte pueda impugnarse de nuevo la sanción*".

Pues bien, lo que sostiene la recurrente es que la hipotética imposición de una futura sanción violaría el principio *non bis in ídem*, razonando que " *anulada la primera sanción por haberse anulado la liquidación originaria, no podrá recaer una segunda por los mismos hechos, aunque lo sea únicamente con el fin de adecuar la sanción al importe resultante de la nueva liquidación*".

Como hemos indicado, en la **SAN (2ª) de 28 de septiembre de 2022 (Rec. 771/2019)**, se dice que " *la recurrente alega la infracción del principio non bis in ídem, invocando la imposibilidad de dictar una nueva sanción como consecuencia de la retroacción de actuaciones tras la anulación de la liquidación por un defecto formal*".

Pues bien, en dicha sentencia razonamos: " *lo primero que cabe decir es que ya nos hemos pronunciado en un supuesto similar, sentencia de 25 de julio de 2019, en que se declaró que "tanto la estimación parcial del TEAC como la que opera por esta sentencia no supone infracción del ne bis in ídem, sino ejecución mediante nuevo acuerdo de la resolución estimatoria, sin perjuicio de confirmar, en su esencia, la potestad sancionadora ejercitada*". Añadiendo que " *por aplicación de la jurisprudencia citada [STS 6 de abril de 2022 y 21 de septiembre de 2020] a las concretas circunstancias del presente caso, estimamos que no concurre la infracción del principio non bis in ídem que se alega en la demanda pues no nos encontramos ante un nuevo procedimiento sancionador*".



sino ante la ejecución de la resolución económico-administrativa parcialmente estimatoria y, en palabras del Tribunal Supremo, al dictado de "una nueva decisión correcta" que sea conforme a los criterios fijados por el órgano económico-administrativo correspondiente".

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

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

C.- El tercer argumento se contiene en las pp. 98 a 102. Se afirma en relación con la infracción tipificada en el art 193.1 LGT, que no existe perjuicio económico para la Hacienda Pública y que se ha vulnerado el principio de proporcionalidad.

A esta cuestión de refiere el TEAC en las pp. 56 y ss. Explica la resolución que la sanción está vinculada a la liquidación practicada en conformidad, esta liquidación incluía un ajuste extracontable negativo practicado en 2012, para compensar la reversión del deterioro de la participación del 4,05 % de LUSOBEGA SL. El ajuste negativo declarado fue de 2.418,232,97 € y el comprobado fue de 996,949,20 €. El acuerdo de liquidación no ha sido recurrido.

Lo que viene a sostener la demandante es que no ha habido perjuicio económico para la Hacienda, porque el importe fue pagado en 2013 y que, en todo caso, la sanción es desproporcionada. El TEAC contesta que el hecho de que " *en 2013 se abonara lo no pagado en 2012 no significa que debe sancionarse la conducta de 2012. Lo relevantes es si la conducta de 2012, aisladamente considerada es o no merecedora de sanción, independientemente de si el exceso deducido en 2012 revirtió en 2012 o en 2013 o en ejercicios posteriores*".

En opinión de la Sala, el TEAC tiene razón pues lo cierto es que la recurrente debió realizar el ingreso en 2012 y no lo hizo. En el fondo, lo que está sosteniendo es que al final se trata de una cuestión "temporal" que ha sido corregida al no admitirse el deterioro, abonarse los correspondientes intereses y rectificarse la declaración de 2013. Pero por más que la recurrente sostenga lo contrario no es lo mismo realizar un ingreso en el ejercicio 2012 que en el 2013, ciertamente el daño queda compensando con los intereses, pero de admitirse su argumentación, todos los casos en los que existiese una discusión de imputación o si se quiere, en su expresión, de carácter temporal, no serían sancionables, pues en todos los casos, lógicamente se exigen intereses. Ahora bien, en contra de lo que se sostiene, el ingreso tardío, al margen de que se corrija mediante la liquidación causa daño a la Hacienda Pública y, precisamente por ello se sanciona, sin que pueda hablarse de desproporción, pues la Administración, simplemente, aplica la sanción establecida en la Ley, en los términos fijados por el legislador que ha realizado el correspondiente juicio de proporcionalidad.

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

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

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

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

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



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

Por último, razonamos y resulta extrapolable al caso de autos que: " La existencia de pronunciamientos favorables a los intereses de otras compañías similares a la recurrente no resulta suficiente a estos efectos en la medida en que, respecto a los gastos por publicidad en puntos de venta facturados por la sociedad alemana LIDL STIFTUNG & CO, el precedente que debemos seguir es el citado en el fundamento jurídico octavo de esta sentencia y no el indicado en la p. 121 de la demanda. Y en cuanto a los gastos de atenciones a clientes, hemos declarado en el fundamento jurídico noveno que no concurre identidad entre el supuesto que nos ocupa y los que se citan en las pp. 121 y 122 de la demanda, pues en estos últimos se asume positivamente por la Inspección y por el Tribunal Económico-Administrativo Central que los gastos tenían por destinatarios a los clientes y es precisamente esta nota diferencial la que no se aprecia en el presente recurso".

En cuanto al deterioro, en la Resolución del TEAC se recoge lo razonado por la Inspección y así se dice que: " En el acta mencionada se propuso la regularización de la reversión de la provisión por depreciación acumulada que ascendió a 2.395.597,09 €, habiendo sido corregida fiscalmente en 974.304,62 €. Este ajuste debió haberse tenido en cuenta en el ejercicio 2012, cuando la sociedad revierte la totalidad de la provisión contable, dando como ingreso 2.395.587,09 €. Ingreso que fue ajustado fiscalmente en su totalidad, Sin embargo, la disminución del resultado contable de este ejercicio debió ser de 974.304 € en vez de los 2.395.597,09 € y por tanto, el exceso de la deducción ha sido de 1.421.292,77 €. De los hechos que se han puesto de manifiesto en el expediente se deduce que la entidad aplicó en los ejercicios anteriores al que es objeto de comprobación el art 12.3 TRLIS y, por ende, la participación en LUSOBEGA, en el año 2012, tenía un valor contable (1.225.452,00 €), diferente del valor fiscal (2.229.757,2 €). Por tanto, su actuación supone que conocía perfectamente la normativa tributaria de aplicación y, como se ha puesto de manifiesto, fue la propia entidad la que diferenció en los años anteriores entre el valor contable y el valor fiscal de la participación en LUSOBEGA, realizando los correspondientes ajustes extracontable por considerar que dichos valores debían ser diferentes. Por tanto, lo que no tiene explicación y de hecho no se ha aportado más allá de la alegación genérica sobre una interpretación razonable de la norma, es que el comportamiento de la entidad, si el valor de la participación aumenta y eso implica la reversión de los ajustes realizados hasta el precio de adquisición, será realizar un ajuste fiscal igual que el contable para que el valor fiscal y el contable sea el mismo (e igual al precio de adquisición), cuando ha sido la propia entidad la que ha ido realizando ajustes extracontables para diferenciar los dos valores. Dado que el valor fiscal y el contable eran diferentes, los ajustes que ha de practicarse para dejar ambos con el mismo importe no poder ser nunca iguales". Y la verdad es que este extremo es cierto, basta con ver el cuadro que el propio recurrente aporta al folio 99 de la demanda para comprender que el ajuste realizado, ni se entiende ni se ha explicado cómo pudo cometer el error, existiendo una clara falta de diligencia en perjuicio de la Hacienda Pública.

Añadiendo el TEAC que " no puede hablarse de interpretación razonable de la norma porque de la información disponible para el interesado en 2012 se podía concluir fácilmente cual debía ser el ajuste extracontable a realizar en ese ejercicio, siendo una cuestión de hecho que no requiera interpretación alguna. Además....del comportamiento previo del contribuyente se deriva que sí conocía perfectamente el mecanismo normativo que debía aplicar, por lo que e procedente considerar su conducta, cuando menos de negligente".

Siendo lo cierto que, las actuaciones inspectoras se iniciaron en marzo de 2014 y, por lo tanto, antes de la presentación de la liquidación de 2013, el hecho de que todavía no se hubiese procedido a analizar este concreto ajuste no supone que el recurrente ya tuviese conocimiento del posible riesgo a la regularización por un ajuste que era claramente indebido. Por ello, el argumento que la p. 110 de la demanda indicando que realizó el ajuste en la declaración de 2013, no es tan sólido como pretende, aunque lo esencia sigue siendo que, ante un claro incumplimiento sólo explicable, cuando menos, por una clara falta de diligencia, no encontramos ni se nos da razón para proceder en la forma en que lo hizo.



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

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

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

OCTAVO.- Sobre las costas.

Al estimar en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. - art 139 LJCA-

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

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

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.