

OBSERVATORIO LEGAL Ee

El Tribunal Supremo ha determinado que no aportar prueba de un gasto cuya deducción en IS se pretende no califica en todos los casos la conducta del contribuyente como culpable y sancionable.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 24 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del **interés casacional** objetivo para formar jurisprudencia, en cuanto a **determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto conduce necesariamente a calificar la actuación del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores**, sin que pueda justificarse, en tales casos, que pudiera concurrir una **interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produce dicho gasto**.

Sentencia del Tribunal Supremo
núm.1695/2024, de 29 de octubre de 2024
(Rec. 2248/2023)



Para la responder a tal cuestión, el Tribunal hace importantes afirmaciones para interpretar el sistema sancionador tributario, como que **con arreglo al principio constitucional de la presunción de inocencia (art. 24.2, in fine, de la Constitución Española), incumbe a la Administración que ostenta la potestad penal -en expresión comprensiva de las sanciones administrativas- acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable**, declaración que debe ser estricto objeto de una motivación singular y amplia, que huya de las fórmulas estereotipadas de empleo masivo que tan a menudo se han puesto de manifiesto.

Por tanto, el Tribunal reitera que **no basta al órgano sancionador con aseverar que la norma es clara, o no susceptible de interpretación diferente a la que brota de su mera literalidad, para quedar dispensada de profundizar en la constatación y plasmación formal de la culpabilidad, indicando si lo es a título de dolo o culpa**.

OBSERVATORIO LEGAL Ee

En otras palabras, expresa el Tribunal que no pesa sobre el expedientado un baldón que podría denominarse presunción de culpabilidad y que deba desvirtuar promoviendo a posteriori una interpretación razonable de la norma en que se haya basado la apreciación del presupuesto de hecho tipificado. Precisamente porque esa interpretación razonable de la norma al amparo del art. 179.2.d) LGT no abarca todas las posibilidades de excluir o eximir la responsabilidad sancionadora, **un recto entendimiento de esa fórmula legal exculpatoria exige examinarla con rigor conceptual para evitar que toda alegación sobre la concurrencia o no de culpabilidad se focalice en este apartado de la ley**, que guarda una significación bien precisa. Así, sostiene el Tribunal que aunque parezca una obviedad, **esa disposición solo entrará en juego cuando se dirima, de cualquier forma, un conflicto interpretativo sobre las normas**, sobre su vigencia, su aplicabilidad al caso, el entendimiento de su contenido regulador u otros aspectos.

La respuesta a la cuestión de interés casacional del Alto Tribunal, con valor de doctrina, es la siguiente:

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

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