

## **INFORME SOBRE DEDUCIBILIDAD FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS CANTIDADES PAGADAS PRESUNTAMENTE DE FORMA ILÍCITA A FUNCIONARIOS PÚBLICOS EXTRANJEROS.**

En relación con el asunto de referencia, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

De acuerdo con la petición de informe recibida por este Centro Directivo, en varias actuaciones inspectoras llevadas a cabo por órganos dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se han suscitado dudas acerca de la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de gastos realizados como consecuencia del pago de supuestas comisiones, entregas de dinero o de bienes a empleados públicos extranjeros para posibilitar o favorecer, presuntamente de forma ilícita, la realización de transacciones comerciales con dichos países, recabándose el parecer de esta Dirección General acerca de la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades de las cantidades satisfechas por dichos conceptos a funcionarios públicos extranjeros.

### **1. Antecedentes.**

Antes de entrar a analizar el fondo del asunto, conviene hacer una breve referencia al contexto internacional en el que España se encuentra enmarcada en relación con la corrupción de agentes públicos extranjeros.

Elemento fundamental de dicho marco internacional es sin duda el Convenio de Lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, suscrito por los países de la OCDE en 1997, el cual, junto a la Recomendación revisada de 1997 para combatir la corrupción en las transacciones comerciales internacionales y la Recomendación de 1996 sobre la deducibilidad fiscal de los pagos ilícitos a agentes públicos extranjeros, son los instrumentos de dicha Organización Internacional que obligan a los países miembros a luchar contra la corrupción de agentes públicos extranjeros. El Convenio (suscrito hasta la fecha por 36 países, -los 30 miembros de la OCDE y Argentina, Brasil, Chile, Bulgaria, Eslovenia y Estonia) tiene por finalidad erradicar comportamientos corruptos que tan nocivos son para el comercio y la inversión.

España firmó el Convenio el 17 de diciembre de 1997 y, una vez concedida por las Cortes Generales la autorización prevista en el artículo 94.1 de la Constitución, fue ratificado el 3 de enero de 2000. Entró en vigor de forma general el 15 de febrero de 1999 y, para España, el 4 de marzo de 2000, de conformidad con lo establecido en el artículo 15.

La ratificación por España del citado Convenio ha supuesto la necesidad de tipificar penalmente las conductas reguladas en el mismo. Dicha tipificación se llevó a cabo mediante la promulgación de la Ley Orgánica 3/2000, de 11 de enero, de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de lucha contra la corrupción de agentes públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales (BOE de 12 de enero), a la que nos referiremos posteriormente.

Por otra parte, el Convenio establecía el compromiso de los Estados parte para cooperar en la realización de un programa de seguimiento sistemático para supervisar y promover la plena aplicación del mismo. En virtud de este programa de seguimiento, España, al igual que otros países signatarios, ha sido examinada.

Las conclusiones de dicho examen quedaron recogidas en el Informe de la OCDE sobre la Aplicación del Convenio sobre la Lucha contra la Corrupción de Agentes Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales de 24 de marzo de 2006, el cual puso de manifiesto la realización, por parte de España, de esfuerzos significativos para lograr la plena aplicación del Convenio, siendo, sin embargo, necesarios esfuerzos más contundentes en algunas áreas importantes, en particular, en la falta de concienciación sobre la prohibición de sobornar a agentes públicos extranjeros, lo cual podría ser uno de los mayores impedimentos para luchar contra la corrupción del agente público extranjero y perseguir eficazmente dicho delito.

En el marco de la Unión Europea, el documento del Consejo Europeo "Prevención y control de la delincuencia organizada-Estrategia de la Unión Europea para el comienzo del nuevo milenio-", basado en el Plan de Acción aprobado por el Consejo Europeo de Ámsterdam de 1997(DOC 251, de 15/08/1997) y en el Plan de Acción del Consejo y de la Comisión sobre la mejor manera de aplicar las disposiciones del Tratado de Ámsterdam relativas a la creación de un espacio de libertad, seguridad y justicia, aprobado por el Consejo Europeo de Viena de 1998 (DOC 19, de 23/01/1999), propuso "desarrollar los instrumentos jurídicos para luchar contra la delincuencia organizada en relación con el fraude fiscal", para lo que realiza diversas recomendaciones, entre otras, que "los pagos con fines delictivos como las prácticas de corrupción, no sean deducibles de impuestos".

### **2. Normativa y jurisprudencia aplicables en España.**

Tal y como se señalaba anteriormente, la Ley Orgánica 3/2000 modificó el Código Penal, aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre (BOE de 24 de noviembre), en adelante CP, introduciendo un artículo 445 bis, quedando desde entonces expresamente tipificado como delito de corrupción el pago de sobornos a autoridades o funcionarios públicos extranjeros o de organizaciones internacionales en el ejercicio de su cargo, en los siguientes términos:

"Los que, con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas, corrompieren o intentaren corromper, por sí o por persona interpuesta, a las autoridades o funcionarios públicos extranjeros o de organizaciones internacionales en el ejercicio de su cargo en beneficio de éstos o de un tercero, o atendieren a sus solicitudes al respecto, con el fin de que actúen o se abstengan de actuar en relación con el ejercicio de funciones públicas para conseguir o conservar un contrato u otro beneficio irregular en la realización de actividades económicas internacionales, serán castigados con las penas previstas en el artículo 423, en sus respectivos casos».

A su vez, siguiendo lo dispuesto en el artículo 423.1 del CP, "los que con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas corrompieren o intentaren corromper a las autoridades o funcionarios públicos serán castigados con las mismas penas de prisión y multa que éstos".

Nuestro ordenamiento jurídico ha tipificado dicha conducta como delito, previendo la imposición de penas privativas de libertad y multas para quienes así procediesen, debido a la relevancia del bien jurídico protegido que no es sino el buen funcionamiento de la Administración Pública en el ámbito de la Sociedad Internacional. Mediante dicha tipificación como conducta delictiva, el legislador trata de velar por un funcionamiento transparente de las Administraciones Públicas al servicio del interés general y no de intereses particulares y de garantizar un buen gobierno sin injerencias en el desarrollo económico y en las condiciones competitivas internacionales, así como de proteger el prestigio y eficacia de la Administración Pública internacional garantizando la probidad e imparcialidad de sus funcionarios y la eficacia del servicio público encomendado a estos.

Cabe destacar la proximidad que existe entre dicha conducta delictiva y el delito de cohecho, regulado en el Capítulo V del Título XIX del CP, artículos 419 y siguientes. En particular, el artículo 419 del CP dispone lo siguiente:

"La autoridad o funcionario público que, en provecho propio o de un tercero, solicitare o recibiere, por sí o por persona interpuesta, dádiva o presente o aceptare ofrecimiento o promesa para realizar en el ejercicio de su cargo una acción u omisión constitutivas de delito, incurrirá en la pena de prisión de dos a seis años, multa del tanto al triple del valor de la dádiva e inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de siete a doce años, sin perjuicio de la pena correspondiente al delito cometido en razón de la dádiva o promesa"

A su vez, el Código tipifica como delito de cohecho los supuestos de solicitud o aceptación por un funcionario público de una dádiva o promesa para la ejecución de un acto injusto (art. 420 CP) o para abstenerse de realizar un acto que debiera practicar en el ejercicio de su cargo (art. 421 CP).

Tales tipificaciones ponen de manifiesto la proximidad existente entre ambos delitos, cohecho y corrupción de funcionarios públicos extranjeros; proximidad que puede igualmente apreciarse en la similitud del bien jurídico protegido en cada figura delictiva, el buen funcionamiento de la Administración pública nacional e internacional, respectivamente, así como en la remisión contenida en el propio artículo 445 bis a las penas previstas en el artículo 423 del CP, en caso de comisión de un delito de cohecho.

Resulta especialmente relevante el hecho de que el legislador haya regulado como acción conducente a la comisión de tales conductas delictivas la solicitud o la recepción de dádiva o presente, u ofrecimiento o promesa al funcionario público nacional o extranjero.

El concepto de dádiva o promesa coincide con el concepto de donación pura y simple recogido en el artículo 618 del Código Civil: "la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta". Se trata por tanto de una liberalidad o un acto por el cual una de las partes, sin estar obligado a ello, proporciona a la otra parte una ventaja o enriquecimiento patrimonial, con espíritu de liberalidad y sin contraprestación alguna.

En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de octubre de 1996, señala que "lo importante (...) es que la parte que dona con espíritu de liberalidad lo hace de manera gratuita y sin esperar nada a cambio, de tal manera que se puede entender que no existe tal liberalidad cuando la realización del acto se hace por estar obligado a ello, o esperando algún tipo de recompensa como contraprestación. Es decir "liberalidad" y "necesidad" son conceptos antitéticos, de tal modo que aquél, no sólo implica la "generosidad" de realizar el acto "libre" sino también

la más absoluta "libertad" en su realización, por lo que cualquier obligación en la consecución del mismo ... excluiría el carácter liberal del mismo".

Como quiera que el pago de un soborno a un funcionario público extranjero en ningún caso podrá ser el objeto de una obligación, al tratarse de un acto prohibido por el ordenamiento jurídico, parece lógico que el legislador lo haya calificado como dádiva o donación, puesto que se trata de un acto voluntario por el que se dispone de una cosa a favor de otra persona, con "animus donandi". Asimismo, el hecho de que la dádiva o presente se realice con el fin de "conseguir o conservar un contrato u otro beneficio irregular en la realización de actividades económicas internacionales" (art. 445 bis CP) o para que el funcionario público realice en el ejercicio de su cargo una acción constitutiva de delito (art. 419 CP) o un acto injusto (art. 420 CP), no desvirtúa el "animus donandi", puesto que el beneficio que pudiera derivarse del acto comprometido como contraprestación de la dádiva será en todo caso irregular o injusto o, dicho en otros términos, ilícito (STS de 29 de abril de 1995 y de 27 de octubre de 2006, relativas, entre otros, al delito de cohecho).

Es la proximidad entre ambas figuras delictivas previamente señalada lo que permite traer a colación las referidas Sentencias, la cuales señalan como elemento necesario del delito de cohecho la existencia de un comportamiento ilícito por parte del funcionario público realizado en contraprestación de la dádiva recibida, el cual podrá consistir bien en un acto delictivo (art. 419 CP) bien en un "acto injusto" (art. 420 CP) bien en un acto negativo u omisión (arts. 419 y 421 CP). En relación con el acto injusto, señala la jurisprudencia del Tribunal Supremo que "generalmente este acto se suele considerar equivalente a ilegal, pues lo injusto es un concepto más abstracto e indefinido y conviene referirlo a un patrón que proporcione seguridad jurídica".

Precisamente, la ausencia de una ventaja o beneficio regular o lícito derivado del comportamiento llevado a cabo por el funcionario público, nacional o extranjero, es la que justifica la falta de contraprestación y, por tanto, la existencia del "animus donandi" en la entrega de la dádiva o presente.

Una vez analizada la figura delictiva de la corrupción a funcionarios públicos extranjeros, procede examinar su incidencia en el ámbito estrictamente tributario y más concretamente en el marco del Impuesto sobre Sociedades.

En particular, el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en adelante TRLIS, relativo a la determinación de la base imponible, establece lo siguiente:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores.

(...)

3. 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.

(...)"

Como consecuencia de dicha remisión normativa, es necesario hacer referencia a lo dispuesto en el Código de Comercio, en particular, y en las normas mercantiles, en general. Así, el artículo 35.2 del Código de Comercio señala que la cuenta de pérdidas y ganancias comprenderá los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencias, el resultado del mismo.

A su vez, el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), en adelante PGC, entre los principios contables que deben regir obligatoriamente la contabilidad de las empresas, recoge el de correlación de ingresos y gastos, en virtud del cual, "el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa".

Junto a dicho principio, destaca igualmente el principio de devengo, que exige realizar la imputación de ingresos y gastos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

La aplicación de tales principios, junto con los restantes previstos en la Primera Parte del Plan General Contable, tiene como finalidad esencial lograr que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del

patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. La expresión de la imagen fiel es sin duda el objetivo primordial que pretende alcanzar el ordenamiento contable, llegando incluso el PGC, en dicha Primera Parte, a impedir, en situaciones excepcionales, la aplicación de los principios contables o de cualquier otra norma contable cuando la misma resulte incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales.

En línea con lo anterior, el artículo 19 del TRLIS recoge como principio de imputación temporal el principio de devengo, así como, de manera expresa, el principio de inscripción contable, en los siguientes términos:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)"

Adicionalmente, el artículo 133 del TRLIS exige a los sujetos pasivos del impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio. Siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica "De la contabilidad de los empresarios", artículos 25 y siguientes, todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.

Del mismo modo, el artículo 29, apartado 2, letras d) y e), de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

Finalmente, el artículo 106 de la LGT, en su apartado 3, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

"Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, 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".

Por tanto, para que el gasto contable sea a su vez gasto fiscalmente deducible, será necesario que se trate de un gasto real, correlacionado con la obtención de ingresos, debidamente contabilizado e imputado al ejercicio correspondiente con arreglo al principio del devengo y debidamente justificado.

En relación con la justificación de los gastos, estos deberán acreditarse prioritariamente mediante factura completa, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre).

La justificación documental adecuada de los gastos es esencial para admitir su deducibilidad a efectos fiscales, pudiendo la Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 del TRLIS, llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. En este sentido, es necesario traer a colación el artículo 114 de la LGT, relativo a la carga de la prueba, así como el criterio sentado al respecto por la jurisprudencia, que resume con particular acierto la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1994, a cuyo tenor, "la declaración de ingresos tiene una trascendencia social positiva porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe... Los gastos deducibles en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público" y, por ello, "la incumbencia probatoria recae sobre quien pretende ver disminuido el importe de la deuda tributaria a través de una relación de gastos deducibles".

En el caso particular de los pagos de sobornos a funcionarios públicos, estos difícilmente estarán registrados contablemente como tales y soportados documentalmente mediante la correspondiente factura u otro medio de prueba generalmente admitido en Derecho, puesto que dicho reconocimiento contable constituiría un elemento de prueba de la comisión de un delito de corrupción tipificado en el Código Penal español.

Tales conductas suelen por tanto encubrirse o camuflarse bajo la apariencia de negocios lícitos, suficientemente acreditados. Ni siquiera en dichos supuestos sería posible admitir el registro contable y por ende la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de tales negocios simulados, al tratarse de actividades o negocios aparentes, es decir, no reales. En efecto, el registro contable de operaciones ficticias resulta de pleno incompatible con el reflejo de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, objetivo primordial perseguido por la normativa contable.

En cualquier caso, y pese a que el sujeto pasivo hubiese incumplido la obligación contable de reflejar única y exclusivamente operaciones económicas reales, el artículo 16 de la LGT impide gravar el negocio simulado, sometiendo a tributación el efectivamente realizado por las partes, con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica de la operación, en los siguientes términos :

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente".

Por ello, el desarrollo de una labor de comprobación e investigación exhaustiva por parte de la Administración tributaria, tendente al descubrimiento del verdadero negocio o conducta realizada (el pago del soborno) por el sujeto pasivo, resultará esencial no sólo a efectos de velar por la correcta aplicación del ordenamiento jurídico-tributario, sino para coadyuvar a la persecución del delito de corrupción de funcionarios públicos extranjeros.

Al margen de lo anterior, siguiendo el tenor literal del artículo 445 bis del Código Penal previamente enunciado, los pagos realizados a funcionarios públicos con la finalidad de corromperles o intentar corromperles, tal y como se analizó anteriormente, no son sino "dádivas o promesas" realizadas con ánimo de liberalidad y sin contraprestación de ningún tipo. Se trata por tanto de donativos o liberalidades que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra e), del TRLIS "no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles".

Llegados a este punto, debe entenderse que con arreglo al ordenamiento jurídico-tributario vigente no se admite la deducibilidad fiscal de los pagos de sobornos a funcionarios públicos extranjeros, puesto que, en aquellos supuestos en que tales dádivas o promesas se hayan intentado ocultar, mediante la simulación de negocios jurídicos aparentemente lícitos, la Administración tributaria deberá gravar el negocio jurídico real efectivamente realizado entre las partes, obviando los negocios o actividades ficticias que hubieran empleado como medio de cobertura. En el supuesto concreto analizado, la operación efectivamente realizada por las partes no consiste en un negocio jurídico, sino un acto unilateral y voluntario que despliega efectos jurídicos, al tratarse de una donación o liberalidad, siguiendo los términos del artículo 14 del TRLIS.

Por tanto, en cualquier caso, con independencia de que el pago de dádivas o promesas en favor de funcionarios públicos extranjeros hubiera sido contabilizado y declarado como tal por el sujeto pasivo o, por el contrario, hubiera sido encubierto a través de negocios lícitos simulados, la Administración tributaria deberá someter a tributación la operación efectivamente realizada por las partes, es decir, la entrega de dádivas o promesas, no siendo deducibles los gastos asociados a las mismas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del TRLIS.

Con carácter general, es posible afirmar que en la realización de actividades intrínsecamente prohibidas, el gasto asociado a tales actividades no supone una verdadera disminución de la capacidad económica puesto que el contribuyente sabe que de ningún modo puede realizar dicho gasto. Por ello, no cabe admitir, desde un punto de vista jurídico, la existencia de correlación entre ingresos y gastos, aunque dicha correlación pueda existir materialmente, por lo que nos encontramos ante una conducta muy próxima a la mera liberalidad. Proximidad que se convierte en identidad plena, en el caso concreto analizado, puesto que el propio legislador ha calificado los pagos a funcionarios públicos extranjeros como dádivas o presentes, es decir, meras liberalidades, teniendo en cuenta que, en todo caso, la ventaja o beneficio resultante de los mismos tendrá la consideración de ilícito o irregular. En definitiva, al ser radicalmente nula la obligación de satisfacer los gastos delictivos, cabe equiparar, como regla

general, el gasto prohibido por el ordenamiento jurídico a una liberalidad; gasto que en cualquier caso no estará jurídicamente correlacionado con los ingresos, por lo que en ningún caso cabría admitir su deducibilidad fiscal.

En este punto, resulta conveniente traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, relativa a la necesaria correlación entre ingresos y gastos a efectos de admitir su deducibilidad fiscal, reflejada, entre otras, en las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de abril de 2005 y de 16 de febrero de 2006, en virtud de la cual:

"La deducibilidad de los gastos requiere una suficiente acreditación documental de su correlación con los ingresos, indicando que en la medida en que la entidad no acredite la finalidad del gasto de colaborar a la obtención de los ingresos, es evidente que no se está cumpliendo con el requerido requisito de correlación del gasto con los ingresos, requisito que exige una relación de causalidad, de tal modo que el gasto incurrido contribuya mediante un efectivo beneficio o utilidad para la empresa a la generación de los ingresos. (...) La relación de gasto e ingreso ha de ser inmediata o directa en el sentido de que el gasto ha de ser causa eficiente del ingreso y, éste, la causa final de aquél, sin que, por consiguiente, pueda aceptarse la trascendencia tributaria de motivaciones lícitas pero inconcretas".

Asimismo, la Audiencia Nacional en su jurisprudencia resalta una doble perspectiva, positiva y negativa, desde la que ha de ser analizado el gasto. Dicha perspectiva positiva requiere la existencia de una auténtica contraprestación y de un verdadero beneficio o utilidad para la entidad, es decir, requiere con carácter cronológicamente previo, constatar la existencia de un auténtico servicio y, a continuación, justificar que este está directamente relacionado con la obtención del beneficio y, negativa, como contrario a donativo o liberalidad. La constatación de este requisito traslada el debate al ámbito de la prueba, puesto que en virtud del régimen de la carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la LGT, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos, referencia que alude al señalado principio de correlación de ingresos y gastos.

A mayor abundamiento, tales líneas de argumentación se ven reforzadas si se tiene en cuenta la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 4 de julio de 1998, en virtud de la cual se impide la deducibilidad de todos aquellos gastos que se correspondan con conductas ilícitas, es decir, contrarias al ordenamiento jurídico.

En el supuesto de hecho planteado en dicha sentencia, el sujeto pasivo había incurrido en unos gastos de publicidad con el fin de fomentar la actividad del juego, computando dicho gasto como gasto contable y fiscal del ejercicio. Sin embargo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 del Reglamento del Juego, aprobado por Orden de 9 de enero de 1979, así como en el artículo 10 del Real Decreto 444/1977, de 11 de marzo, por el que se dictan normas complementarias del Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y de las apuestas (B.O.E de 24-3-1977), se prohíbe efectuar publicidad de los juegos de azar o de los establecimientos donde estos se practiquen. Por tanto, al constituir dicha actividad publicitaria una actividad ilícita, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente, el Tribunal Supremo no admitió la deducibilidad fiscal de dichos gastos publicitarios.

Por tanto, siguiendo el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia previamente citada y tomando en consideración que el pago de sobornos a funcionarios públicos extranjeros constituye un delito tipificado en el Código Penal, y no un ilícito administrativo, dicho pago no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Por todo lo anterior, con independencia de que ni la normativa mercantil ni el ordenamiento jurídico-tributario regulan en la actualidad, de manera expresa, la prohibición de registro contable y de deducibilidad fiscal de los pagos de sobornos realizados a favor de funcionarios públicos extranjeros en el marco de operaciones comerciales internacionales y dado que el soborno a dichos funcionarios constituye una conducta tipificada como delito en nuestro Código Penal, los pagos correspondientes a tales sobornos nunca podrán ser fiscalmente deducibles, no solamente por constituir meras dádivas o presentes, es decir gastos no fiscalmente deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1. letra e), del TRLIS, sino fundamentalmente por tratarse de dádivas ilícitas, contrarias al ordenamiento jurídico, en consonancia con el criterio del Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de julio de 1998.

### 3. Conclusión.

En definitiva, los gastos delictivos o constitutivos de conductas radicalmente prohibidas, en general, y los pagos por sobornos a funcionarios públicos extranjeros, en particular, no serán gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que no guardan la necesaria y legítima correlación con los ingresos y tienen la consideración de mera liberalidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del TRLIS.

La no deducibilidad de dichos gastos, radicalmente prohibidos por el ordenamiento jurídico, debe afirmarse, ya que, de lo contrario, se estaría otorgando carta de naturaleza a dicha conducta mediante el reconocimiento de efectos fiscales sobre la determinación del rendimiento neto. Efectos fiscales que deben negarse, en todo caso, puesto que los gastos delictivos o radicalmente prohibidos por el ordenamiento jurídico no disminuyen la capacidad económica del sujeto pasivo, al tratarse de un gasto no correlacionado con la obtención de ingresos, por lo que no deberán tomarse en consideración a la hora de determinar la base imponible del sujeto pasivo, la cual debe ser en todo momento reflejo y expresión de la capacidad económica de los contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 de la Constitución española, Norma Suprema de nuestro ordenamiento jurídico.

**05/03/2007**