

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065182

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de noviembre de 2016

Vocalía 10.^a

R.G. 3779/2013

SUMARIO:**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Requisitos y límites. Gastos de publicidad y propaganda.**

Base de la deducción. La cuestión objeto de regularización radica en la inversión efectuada en la adquisición de envases y embalajes y concretamente en que la Inspección rechaza que los gastos en envases y embalajes sean considerados en su totalidad como gastos de propaganda y publicidad, y que también, en su totalidad, sean incluidos en las bases para aplicar las deducciones. Pues bien, en relación con este beneficio fiscal recordamos que nos encontramos ante un concreto beneficio fiscal bajo la forma de deducción en cuota que se regula expresamente para gastos de publicidad y propaganda de carácter plurianual, no pudiéndose extender, a juicio de este Tribunal, dicho beneficio fiscal a otros conceptos de gasto no incluidos en la regulación de dicha deducción, como ocurriría de considerar expresamente incluidos en la base de la misma los gastos de producción de envases y embalajes no correspondientes a la inserción de determinados logotipos publicitarios a los efectos de colaborar a su difusión entre los consumidores de los productos. Lo que pretende este beneficio fiscal, es colaborar en la máxima difusión posible de determinados acontecimientos que se produce mediante la asunción por parte de las empresas colaboradoras de determinados gastos tendentes de forma específica a que se produzca dicha difusión. En consecuencia, los obligados tributarios que pretenden acogerse a la deducción deben acreditar haber incurrido en gastos de publicidad, esto es, los gastos cuya finalidad es dar a conocer los productos, o en este concreto supuesto, los acontecimientos promocionados. Respecto de estos gastos, una vez acreditada su existencia y cuantificado su importe, no existe objeción alguna para que puedan ser considerados base del beneficio fiscal analizado. Ahora bien, la existencia de dichos costes no debe confundirse con el resto de costes derivados de la propia fabricación de los envases y embalajes: papel o cartón, aluminio o materiales equivalentes, costes derivados del funcionamiento de la línea de producción, consumos, mantenimiento, la propia amortización de la maquinaria que fabrica los envases o embalajes, coste de los tapones o cierres... Todos estos costes son necesarios para la propia comercialización del producto, sin que pueda sostenerse su necesaria y directa vinculación con la incorporación a los envases de un determinado logo publicitario, ya que la empresa debe incurrir en ellos con independencia de que decida acometer la acción publicitaria para la que se prevé el beneficio fiscal. Además, resulta importante señalar que la asunción de costes específicos derivados de la incorporación de logos publicitarios a los envases y embalajes no implica que los costes finales de los envases con logo sean superiores a los costes ordinarios de esos envases antes o después de la concreta acción promocional. En síntesis de lo anteriormente expuesto ha de recalarse que no se trata de que se exija ningún coste adicional, sino un coste «específicamente» atribuible a la inclusión del logo, es decir al gasto de publicidad. Dicho esto, en el caso analizado, la entidad no ha acreditado los gastos incurridos en la elaboración, adaptación o incorporación del logo a los envases en cuestión, que constituya el importe del gasto de publicidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), art. 27.

RD 1270/2003 (Rgto. para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 7, 8, 10 y 12.

Código Civil, art. 1.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. José, actuando en nombre y representación de **Cxx, SA**, con NIF, y domicilio, a efectos de notificaciones, en, contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2007, 2008 y 2009, procedente del acta de disconformidad nº

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 09/07/2012 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y períodos reseñados. La comunicación de inicio de actuaciones fue dirigida a la entidad Cxx,SA (en adelante, Cxx SA), sociedad dominante del grupo ./../, en su condición de representante del mismo.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se instruyó con fecha 11/01/2011, acta modelo A02 y número de referencia

El motivo de la regularización consistió en que la minoración por la inspección de las deducciones generadas por participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público, por las razones que posteriormente se analizaran.

La regularización no supone modificación alguna de las cantidades que en las autoliquidaciones de los ejercicios 2007 y 2008 figuran como deducciones aplicadas.

Respecto del ejercicio 2009 la deducción aplicada en la autoliquidación es superior a la deducción generada como resultado de la regularización, pero esa diferencia se compensa con otras deducciones pendientes de aplicación, según el detalle que se refleja en el acta y en el acuerdo de liquidación.

En definitiva, la regularización únicamente modifica la situación de las deducciones pendientes de aplicar a 31 de diciembre de 2009, que queda del modo que asimismo se explicita en el acta y en el acuerdo.

En fecha 4 de junio de 2013 fue dictado acuerdo de liquidación, confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una cuota y deuda de cero euros. El acuerdo fue notificado en fecha 05/06/2013.

Segundo.

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 04/07/2013, alegando, en síntesis, en el oportuno trámite, lo siguiente: discrepa de la actuación inspectora, en primer término, en cuanto a que la potestad de la inspección en la comprobación inspectora debería limitarse a comprobar la efectiva concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales y en concreto que los gastos se han realizado en los términos y condiciones comunicados al Consorcio para su certificación; pero no puede modificar la base de la deducción cuando la misma ha sido certificada, como es su caso, por el correspondiente Consorcio. En segundo término, en concreto en cuanto a la base de la deducción, discrepa de la distinción de la Inspección entre coste del envase y coste de la "inserción publicitaria".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que la cuestión planteada consiste en la procedencia de las deducciones por participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público.

Segundo.

La regulación de la deducción por participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público, se encuentra en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin

fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, que contempla una serie de incentivos fiscales aplicables a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que decidan participar en el desarrollo de aquellos acontecimientos que por su marcado interés público, se designen por Ley.

Así y conforme a lo dispuesto en dicho precepto:

“1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:

a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.

b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.

Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.”

Por tanto, la regulación de tales beneficios fiscales, en su redacción originaria vigente durante los ejercicios objeto de comprobación, la encontramos en el apartado tercero del ya citado artículo 27 de la Ley 49/2002, a cuyo tenor:

“3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:

a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros

b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

c) Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicha inversión.”

Añade este mismo precepto, en su apartado cuarto, que la Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente.

Finalmente, el apartado quinto dispone que reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

En cumplimiento de lo anterior, el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, dedica a esta cuestión su Capítulo III, artículos 7 a 12.

Así, el artículo 8 del Reglamento, en su redacción original, fija los requisitos que han de reunir los gastos, actividades y operaciones con derecho a deducción o bonificación en los siguientes términos:

“2. En el supuesto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, se considerará que dichos gastos cumplen los requisitos señalados en el párrafo c) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este reglamento y reúnan las siguientes condiciones:

a) Que consistan en:

1.º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.

2.º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promoció turísticamente el acontecimiento.

3.º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.

4.º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

La base de la deducción será el importe total de la inversión realizada cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento de la inversión realizada.”

Por otra parte, el artículo noveno de este mismo texto, regula el procedimiento administrativo de reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de este tipo de deducciones.

Por último, el Reglamento en su artículo 10 regula los requisitos que han de cumplir los certificados que, expedidos por los Consorcios correspondientes, condicionan la aplicación de tales incentivos fiscales.

Tercero.

En síntesis, la cuestión objeto de regularización radica en la inversión efectuada en la adquisición de envases y embalajes y concretamente en que la Inspección rechaza que los gastos en envases y embalajes sean considerados en su totalidad como gastos de propaganda y publicidad, y que también, en su totalidad, sean incluidos en las bases para aplicar las deducciones.

Cxx,SA ha incluido como base de la deducción la totalidad del importe satisfecho por tales envases y embalajes, sin diferenciar qué parte de ese coste se corresponde con el envase como continente del producto y qué parte representan las inserciones policromadas en el exterior del envase.

Frente a ello la Inspección considera que el gasto total de envases y embalajes que ha servido de base para practicar las deducciones se puede dividir, a efectos de su consideración como gasto de propaganda y publicidad, en las dos partes siguientes:

1.- Los gastos de envases y embalajes referidos a lo que significan los mismos como continente necesario del producto. Estos gastos no tendrían, en ningún caso, la consideración de gastos de propaganda y publicidad.

2.- Los gastos derivados de la policromía exterior de los envases y embalajes con la inserción, entre otros aspectos, de la identificación del producto que contienen, la marca y el logotipo del acontecimiento de excepcional interés público que se promociona. Estos gastos, pueden considerarse como gastos de propaganda y publicidad a los efectos de las deducciones fiscales analizadas.

Se solicitó por parte de la inspección al obligado tributario que acreditara documentalmente el desglose de la parte de los gastos de envases y embalajes que, sirviendo para la divulgación del acontecimiento respectivo, se corresponden con el concepto de propaganda y publicidad. La empresa, en contestación a dicha solicitud, no efectuó el desglose de los mencionados gastos.

En consecuencia, la Inspección regulariza la deducción aplicada por la entidad, eliminando de las deducciones generadas las que se derivan del gasto total en envases y embalajes.

El contribuyente ha aportado en el curso de las actuaciones las certificaciones expedidas por los Consorcios correspondientes así como los acuerdos administrativos por los que los órganos de gestión tributaria reconocen, con carácter previo, el derecho a practicar las deducciones antes referidas.

Cuarto.

La reclamante manifiesta su discrepancia en relación con dos aspectos: uno, la competencia de la Inspección para revisar esta deducción y otro, la exigencia de un coste adicional en la realización de los gastos de propaganda y publicidad.

Comenzando con el primero, la incompetencia de la Inspección de los Tributos para determinar la base de deducción, este Tribunal Central ha venido manifestando ya en anteriores resoluciones su criterio favorable a dicha posibilidad.

Así, en resoluciones 26-05-2009, de 03-03-2010 o más recientemente 28-05-2013 (R.G. 2522/2011) y 05/03/2014 (RG.6794/11), además de citar los artículos antes transcritos se señala:

“Y sin que sirva tampoco de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003.

(...)

Y decimos que la existencia de dicho certificado no impide la ulterior comprobación inspectora (y regularización en su caso tal y como dispone expresamente el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002 anteriormente transcrito) por cuanto que dicho documento, según se observa del análisis de su contenido, se limita a acreditar que la solicitud se ha presentado en plazo y que en la preceptiva certificación del Consejo Rector constan los datos establecidos al respecto por el art. 10 del RG 1270/2003, sin entrar a analizar el cumplimiento o no del resto de requisitos normativamente establecidos para aplicar la deducción, señalándose expresamente al respecto que se trata de un reconocimiento “previo” y que cabe “la posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma”.

Este criterio se desprende además de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2012, en recurso de casación núm. 2158/2011, en la que se analiza la conformidad a derecho del mantenido por la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, de 28 de octubre de 2010 (rec. 410/007), que afirma el carácter meramente formal del plazo normativamente previsto para solicitar el reconocimiento previo del derecho a la aplicación de las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades de los incentivos fiscales previstos en la DA 2ª de la Ley 53/2002, manifestando a tal efecto:

“Ahora la sentencia impugnada da dos razones para entender que, siendo indudable que la petición del beneficio se presentó pasado el plazo reglamentario, sin embargo ello no debe tener como consecuencia la denegación de aquél, siempre que, como se admite en este caso, desde el punto de vista material la inversión hubiere cumplido los requisitos sustantivos.

La primera de las razones es la del carácter meramente formal del término, como lo acreditaría que el reconocimiento previo del derecho a la aplicación no exonera a la Administración de la obligación de comprobar la concurrencia de las circunstancias necesarias para su aplicación y de otro...”

De acuerdo con lo expuesto en la Sentencia que ahí se cita, lo relevante y en consecuencia, lo que debe ser comprobado por la Administración Tributaria es el cumplimiento por la inversión (o en el caso que nos ocupa los gastos) desde el punto de vista material, de los requisitos sustantivos que permiten que se acojan al controvertido beneficio fiscal, con independencia de que a la vista de la correspondiente certificación del Consorcio y demás documentación procedente, haya sido concedido el reconocimiento previo al derecho a aplicar la exención. El criterio ha sido confirmado en sentencias posteriores del alto Tribunal, como la de 4 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 4022/2010, o la de 28 de febrero de 2013, en Recurso de casación núm. 2232/2010. Y también opera en la propia Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 30 de septiembre de 2010, en Recurso 360/2007, que pudiera inducir a pensar en un criterio contrario al aquí expuesto.

En dicha Sentencia se analiza la denegación por parte de la Administración Tributaria del beneficio fiscal por cuanto se aprecian defectos en el certificado emitido por el correspondiente Consorcio (no se identifican las inversiones respecto de las sociedades de un mismo grupo fiscal que las han realizado). La regularización se basa en que la comprobación que se realiza con posterioridad a la emisión de los correspondientes certificados e incluso al reconocimiento previo del beneficio, sólo puede versar sobre los gastos o inversiones efectivamente certificados, por lo que si no se certifican correctamente las inversiones realizadas por cada sociedad del grupo no puede comprobarse si las mismas reúnen los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

Sí es cierto que en ella la Audiencia Nacional recrimina a la Administración Tributaria que ponga reparos a la forma en que está emitida la certificación, calificando en todo caso el defecto como formal, y manifestando que la comprobación debe partir del contenido de la certificación que debe considerarse correcta en cuanto a la fórmula utilizada para su emisión, pero de ello no cabe, sin embargo, presumir que se esté negando a la Administración Tributaria la posibilidad de comprobar todos y cada uno de los requisitos que deben concurrir en las inversiones certificadas. Más bien al contrario, la Audiencia Nacional deja claro que debe realizarse esa comprobación salvando incluso posibles defectos formales en la tramitación previa, puesto que en la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo a que antes nos hemos referido, considera que lo esencial es el cumplimiento sustantivo de los requisitos legales, de cuya comprobación la Administración Tributaria, recordemos, no puede ser exonerada. Lo mismo cabe decir de las otras dos Sentencias de la Audiencia Nacional citadas en la reclamación que ahora se resuelve, la de 28 de octubre de 2010 y la de 15 de julio de 2010, que vienen a remarcar el carácter formal del reconocimiento previo, siendo lo relevante para el disfrute del beneficio fiscal el cumplimiento sustancial de los requisitos, que debe ser verificado por la Administración Tributaria partiendo de los datos certificados por el correspondiente Consorcio.

Como síntesis cabría indicar que en la atribución de funciones que realiza la norma la Inspección de los tributos no podría sustituir al Consorcio en la apreciación discrecional que éste realice sobre si una determinada actividad o gasto se realiza en cumplimiento de los programas que promueven el acontecimiento o si en una pura actividad de publicidad y propaganda realizada en cumplimiento de tales programas lo esencial o lo que prima es promocionar el evento. No obstante, las restantes cuestiones podrían ser objeto de comprobación, incluida la calificación y cuantificación de un determinado gasto como gasto de publicidad”.

Este criterio es confirmado en el Fundamento de Derecho CUARTO de la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de mayo de 2013, en Recurso contencioso-administrativo núm. 143/2010. En el supuesto en ella analizado, *“el rechazo de la deducción provenía de haber analizado la Inspección el carácter de dichos gastos y entender, modificando el criterio del Consorcio, que los mismos, calificados inicialmente como esenciales, no lo eran realmente”*. Afirma la Sentencia que *“la Administración Tributaria no tiene atribuida dicha facultad, que, corresponde al Consorcio”*.

Es decir, la Administración Tributaria no puede modificar la calificación de “esencial” efectuada por el Consorcio en virtud del art 10. 2. e) del RD 1270/2003 de 10 de octubre. Esta consideración no se opone a que una vez calificadas por el correspondiente Consorcio determinadas actuaciones publicitarias como esenciales para la

difusión del acontecimiento, la Inspección de los Tributos pueda proceder a determinar cuál es el importe efectivo de los gastos de publicidad y propaganda que se han producido en el marco de dicha actuación publicitaria esencial.

Quinto.

Respecto a la exigencia de un coste en la realización de gastos de propaganda o publicidad, aduce la reclamante que no tiene amparo legal al no contemplarse en ninguna disposición la necesaria concurrencia de coste adicional en la materialización de los gastos de publicidad y propaganda. Cita en su apoyo la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013.

Señala el acuerdo impugnado que resulta evidente que la finalidad primordial de los envases y embalajes es la de contener el producto que la empresa elabora para posibilitar su distribución, y siendo esta su indiscutible razón de ser se ha de considerar que el coste de los mismos es un gasto normal de producción, no un gasto de publicidad. Este criterio lo corrobora la contabilidad de la entidad en cuanto que, como señala la inspección en el acta, este gasto se contabiliza con cargo a la cuenta 602 "Compras de otros aprovisionamientos" y, concretamente la 602.0 "Compra de materiales auxiliares" y no en la cuenta 627 "Publicidad, propaganda y relaciones públicas". Junto a la indicada función esencial, también es evidente que los envases sirven de soporte publicitario, puesto que en su exterior se ha de insertar el nombre y marca del producto envasado y, como ocurre en el presente caso, el logotipo del acontecimiento de especial interés público correspondiente. Esta incorporación de elementos publicitarios genera unos costes que sí procede considerarlos como gastos en publicidad y propaganda y, por tanto, el importe de estos gastos constituirán la base de las deducciones cuestionadas.

Sexto.

En primer término ha de advertirse que este TEAC cambió el criterio manifestado en Resolución de 15 de mayo de 2008, mediante resoluciones de 28/05/2009 y 03/03/2010 y, mas recientemente en resoluciones de 28/05/2013 y 05/03/2014 (RG.6794/11), sosteniendo, en síntesis:

"(...) El problema se plantea a la hora de determinar si se da o no otro elemento de necesaria concurrencia para poder aplicar la deducción, esto es, la "inversión en gasto" de propaganda y/o publicidad.

Pues bien, en el caso que nos ocupa los importes que la entidad pretende que sean base de deducción son importes satisfechos en la adquisición de cajas, bolsas y embalajes, esto es, contablemente (no existe discrepancia al respecto), en la adquisición de "existencias" (Cta. 327 "Recipientes o vasijas normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen"), no diferenciándose coste alguno adicional por el hecho de su rotulación, de tal manera que, como señalan los propios acuerdos de liquidación: "Por tanto, no se trata de cuestionar la validez a efectos de la posible deducción por el evento (...), sino si efectivamente se ha realizado la inversión" ya que "...no ha podido ser acreditado por el obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación a la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de su rotulación..." y "...sólo el importe correspondiente a la rotulación de éstos con el logotipo de Año Santo Jacobeo 2004 tendría la consideración de base a efectos de la aplicación del 15% de deducción en la cuota íntegra" opinión que comparte plenamente este Tribunal."

Como se ha indicado, apela la reclamante en defensa de su pretensión a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013 (Recurso 143/2010).

Pues bien, en relación con esta sentencia así como de otra anterior en el mismo sentido, de 3 de mayo de 2012 (recurso 251/09), las cuales recogiendo manifestaciones realizadas por este Tribunal Central en la Resolución de 14 de mayo de 2008, consideran procedente sentar el criterio de que "sea impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabolica probatio) acerca del valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes de los signos gráficos o representativos de esos dos eventos, en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuvieran los anagramas o signos de la empresa", ha de reproducirse el análisis hecho en la mencionada resolución de este mismo órgano revisor, de 05/03/2014:

“Resulta imprescindible en consecuencia, realizar un detallado análisis del contenido de dichas sentencias y en particular de la de 3 de mayo de 2012, por cuanto la de 16 de mayo de 2013 se remite expresamente a la ratio decidendi de la anterior, a los efectos de determinar su compatibilidad con los criterios establecidos por este Tribunal Central en las resoluciones antes citadas, en el sentido de que sólo el importe acreditado en gastos de publicidad y propaganda correspondientes a la inclusión en envases comerciales de logos promocionales de un determinado acontecimiento es susceptible de constituir base de la deducción regulada en el artículo 27.3 de la Ley 39/2002, frente a la pretensión de que la misma comprende la totalidad de los costes de producción de dichos envases comerciales.

La Audiencia Nacional establece como premisa en su análisis de los hechos analizados en la Sentencia de 3 de mayo de 2012 la circunstancia de que “se ha producido la inversión en publicidad a que tales leyes se refieren”, centrando en consecuencia el problema en si cabe exigir por la Administración la necesaria concurrencia de otro elemento que denomina, siguiendo la terminología empleada en la resolución de este Tribunal Central a que se refiere dicha Sentencia, “inversión en gasto” de propaganda o publicidad.

Los hechos a que se refiere la resolución del TEAC enjuiciada y por ende la Sentencia ahora analizada son los siguientes: el obligado tributario se acogió en el ejercicio 2002 a los beneficios de la Ley 55/1999 Salamanca Capital Europea de la Cultura y en los ejercicios 2003 y 2004 a los beneficios previstos en la Ley 53/2002 en relación con la celebración del Jacobeo 2004, afectando en ambos casos a tales fines gastos de propaganda y publicidad. La Inspección considera que dichos gastos no posibilitan la aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a gastos de publicidad de proyección plurianual por cuanto “no ha podido ser acreditado por parte del obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación con la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de la rotulación”. El TEAC admite, tal y como señala la Audiencia Nacional en su Sentencia, que existen gastos de propaganda y publicidad, pero señala: “Pues bien, en el caso que nos ocupa los importes que la entidad pretende que sean base de deducción son importes satisfechos en la adquisición de cajas, bolsas y embalajes, esto es, contablemente, en la adquisición de existencias (...) Por tanto, no se trata de cuestionar la validez a efectos de la posible deducción por el evento (...) sino si efectivamente se ha realizado la inversión (...) no ha podido ser acreditado por el obligado tributario la existencia de inversión alguna en relación a la rotulación de cajas, bolsas y embalajes, puesto que no se ha justificado el incremento del importe de éstos como consecuencia de su rotulación...”

A la vista de esta argumentación del TEAC, que convalida como causa de eliminación de la deducción la empleada por la Inspección en el Acuerdo de liquidación, esto es, la inexistencia de un incremento del coste de los envases como consecuencia de haber sido rotulados con el logo de los correspondientes eventos, la Audiencia Nacional pone de relieve la contradicción de dicho criterio con el empleado por el propio Tribunal Central en la resolución a la que ya nos hemos referido, en la que anula una liquidación inspectora que invoca como causa de regularización esa misma circunstancia, la inexistencia de coste adicional alguno de las latas de refrescos respecto de aquellas en las que no se incorporaba el logotipo alusivo al evento. Y afirma:

“La existencia de ese criterio precedente, plasmado en una resolución del TEAC dictada en el ejercicio de su función típica revisora en Derecho de las reclamaciones sometidas a su conocimiento, debió llevar a dicho órgano, para no incurrir en arbitrariedad, a seguir el mismo criterio o a justificar razonadamente la existencia de razones de alguna clase que permitieran un cambio en esa decisión anterior, lo que en modo alguno se ha producido, tales como la existencia de modificaciones normativas, divergencia en los hechos tenidos en consideración en uno u otro caso, o diferencias en el ejercicio de las respectivas pretensiones de nulidad articuladas en el asunto que se debate y en el que dio lugar a la resolución que se invoca como precedente.

Nada de esto ha sucedido en el presente recurso, sin que pueda escudarse la Administración en que las alegaciones efectuadas en la reclamación económico-administrativa son anteriores, en unos días, a la fecha de la resolución que se cita como precedente, toda vez que, aun siendo eso así, no es preciso que las resoluciones del TEAC le sean invocadas a éste para que tenga cuidado de no apartarse de lo que en ellas se afirmó, sin perjuicio de que el principio iura novit curia, en cierto modo extensible a la Administración en su función de resolución de reclamaciones y recursos, permitía al TEAC haber tenido en cuenta sus propios precedentes, normalmente para seguirlos, por razones de justicia, seguridad jurídica y congruencia, pero excepcionalmente para justificar su cambio de criterio, de ser éste precedente.”

Y no se detiene la Audiencia en poner de manifiesto lo que a su juicio constituye un cambio de criterio por parte del TEAC, sino que se pronuncia expresamente sobre la causa de regularización de la deducción invocada en ambos supuestos, esto es, la inexistencia de acreditación de un incremento de costes de los envases como consecuencia de la incorporación a los mismos de un logotipo. Afirmando que puesto que "la medida de fomento administrativa encaminada a dar la máxima difusión posible a los dos acontecimientos para los que se arbitró la deducción en la cuota, estaba subordinada a la realización de gastos que sí constan producidos", no considera relevante "su separación en relación con los que hipotéticamente se habrían producido con la impresión de bolsas o cajas con los símbolos o anagramas de la empresa" mención que sólo puede entenderse referida al supuesto que allí se analiza, esto es, supuestos en los que se compara si los gastos efectivamente incurridos en la impresión de los logos son superiores a los ordinarios de impresión de símbolos o anagramas de la empresa. Concluye a estos efectos la Audiencia Nacional que resulta "impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabolica probatio), acerca del valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes, de los signos gráficos o representativos de esos dos eventos, en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuvieran los anagramas o signos de la empresa".

Ha de advertirse que dicha resolución ha sido anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 10/03/2016 (rec. 64/2014) que tras reproducir los fundamentos de derecho quinto a noveno de la resolución de este TEAC, expone cual ha de ser la interpretación de sus anteriores sentencias, manifestando:

"Sin embargo, dichos razonamientos no pueden ser aceptados por esta Sala pues de las sentencias de esta Sala se deduce claramente, como señala el escrito rector, que la aplicación de la deducción hoy discutida se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

Así, lo hemos declarado en la reciente sentencia de 18 de febrero de 2016, recurso contencioso administrativo 424/2013, FJ4, sobre el acontecimiento EXPOZARAGOZA 2008, en la que reproducimos nuestra sentencia de 16 de mayo de 2013, añadiendo algunas consideraciones de interés sobre dicha deducción, que resultan plenamente aplicables a este supuesto.

De esta manera declarábamos:

"Planteado así el debate, debemos adelantar que el recurso debe ser estimado íntegramente siguiendo al respecto, por el principio de unidad de doctrina y seguridad jurídica, el criterio de la sentencia de esta Sala de 16 de mayo de 2013, recurso 143/2010, que a su vez reproducía parcialmente la de 3 de mayo de 2012, recurso 251/2009, sentencias que vienen a declarar la procedencia de admitir como gastos de propaganda y publicidad, en relación a los beneficios fiscales relativos a los eventos Salamanca Capital Europea 2002 y Año Santo Jacobeo 2004, la adquisición de latas y cartones que lleven incorporados los logotipos de los referidos eventos. Así declaramos en la segunda de las sentencias:

(...)

Además de lo expuesto, queremos añadir, haciendo nuestra la mejor de las doctrinas, que a lo que debe atenderse es al espíritu y finalidad de la norma, pues las leyes se interpretan atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad (art. 3.1 CC y art. 12.1 LGT). Y ello es igualmente aplicable a los incentivos o beneficios fiscales, pues como afirma reiterada jurisprudencia "dentro de los criterios interpretativos que propone el artículo 3 del Código Civil tiene prevalencia, cuando se trata de incentivos fiscales, el de la "ratio legis o finalidad de las disposiciones que lo regulan, de modo que la línea interpretativa a seguir debe estar lógicamente supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc. que justifican tales incentivos" (SSTS de 24 noviembre 1995, 2 febrero 1996, 22 febrero 2003 y 1 octubre 2007, entre otras).

En el caso que nos ocupa, la finalidad del incentivo fiscal es permitir que los Consorcios promocionen el evento sin pagar los precios de mercado que tendría la inserción de publicidad en televisión, en los envases, en los medios de transporte, etc. En efecto, es claro que el legislador persigue conseguir la colaboración de la iniciativa privada en la celebración (y por tanto la financiación) de los acontecimientos, como elementos dinamizadores del crecimiento económico a medio y largo plazo, muy especialmente del turismo, y que dentro de esa colaboración se

considera esencial el darlo a conocer al exterior a través de instrumentos publicitarios sufragados por la iniciativa privada. Este objetivo se proyecta con claridad en la exigencia legal de que los gastos publicitarios sirvan para divulgar la celebración del evento.

Al mismo tiempo, es evidente que el legislador ha concedido desde el principio una extremada importancia a la seguridad jurídica de los patrocinadores, considerándola, lógicamente, condición esencial para atraerlos. Así, el Real Decreto 659/2001, refiriéndose a la disposición adicional novena de la Ley 55/99 de 29 de diciembre, que regulaba los incentivos fiscales a la capitalidad cultural europea de Salamanca 2002 afirma:

"En dicha disposición se establece un régimen de incentivos fiscales específico cuya aplicación requiere, de una parte, la concreción de los requisitos legalmente previstos con el objeto de dotar de la máxima seguridad jurídica a la aplicación de los beneficios fiscales y, de otra, la regulación del procedimiento de reconocimiento previo por la Administración tributaria del derecho a la aplicación de los mismos, apoyado en las certificaciones expedidas por el Consorcio..."

En términos muy similares se pronunciaba el Real Decreto 895/2003, relativo al acontecimiento "Año Santo Jacobo 2004". Y no parece de recibo pretender que ese fundamental deseo de dotar a estos incentivos de la indispensable y constitucionalmente tutelada seguridad jurídica se haya visto relajado o atenuado con la entrada en vigor de la Ley 49/2002, que únicamente pretendía la creación de un marco jurídico estable, manteniendo las exigencias de la seguridad jurídica para los patrocinadores, lo que explica la competencia exclusiva que se atribuye a los Consorcios en su desarrollo reglamentario. Así resulta, además, del propio preámbulo: "(.) siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen."

No se trata, por tanto, de incentivar la realización de un gasto adicional por parte de las empresas, pues probablemente ninguna lo haría a cambio de una deducción del 15% de ese gasto adicional.

Es más, ni siquiera tiene que existir gasto, en sentido contable y jurídico, pues el número 4º del art. 8.1.a) del Reglamento contempla "la cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento", en cuyo caso la base de la deducción no puede ser otra que el "lucro cesante" derivado de esa cesión gratuita; es decir, el coste que normalmente tendría el espacio cedido, menos el descuento medio aplicado. De lo que se trata es de reconocer a la empresa un beneficio o gasto fiscal que induzca a ésta a participar en la campaña de promoción, aunque ello no suponga ningún gasto adicional para la empresa, para de este modo evitar que el Consorcio incurra en un gasto".

Así pues, está claro que se rechaza el criterio manifestado por este TEAC en sus últimas resoluciones relativo a que:

"La deducción del artículo 27 de la Ley 49/2002 requiere la acreditación de que se ha incurrido efectivamente en gastos que puedan ser calificados como de propaganda y publicidad, con independencia de la fórmula utilizada para su contabilización y sin que sea necesario que el coste total del producto que incorpora el contenido publicitario sea superior al coste total del mismo producto sin dicho contenido. Cuando el medio utilizado para la realización de la campaña publicitaria del evento es la incorporación de dicha publicidad a los envases con los que el colaborador comercializa sus productos, la base de deducción no es el coste total de dichos envases. La base de la deducción se corresponde, en todo caso, con el importe cuantificado en concepto de gasto de publicidad y propaganda a cargo del obligado tributario que, además, se haya materializado en concretas acciones publicitarias calificadas por el correspondiente Consorcio como vinculadas directamente con la difusión del correspondiente acontecimiento"

No obstante, y sin perjuicio de la indudable razonabilidad que puede tener el criterio reiterado de este órgano contencioso, dicha reiteración no constituye la jurisprudencia a que se refiere el artículo 1 del Código civil, y habiendo sido recurrida en casación esta sentencia por la Administración del Estado ante el Tribunal Supremo, en tanto éste no se pronuncie, este órgano revisor mantiene dicho criterio.

Séptimo.

Así pues, en relación con este beneficio fiscal recordamos de nuevo que nos encontramos ante un concreto beneficio fiscal bajo la forma de deducción en cuota que se regula expresamente para gastos de publicidad y propaganda de carácter plurianual, no pudiéndose extender, a juicio de este Tribunal, dicho beneficio fiscal a otros conceptos de gasto no incluidos en la regulación de dicha deducción, como ocurriría de considerar expresamente incluidos en la base de la misma los gastos de producción de envases y embalajes no correspondientes a la inserción de determinados logotipos publicitarios a los efectos de colaborar a su difusión entre los consumidores de los productos.

Lo que pretende este beneficio fiscal, y así lo reconoce expresamente la Sentencia de 3 de mayo de 2012, es colaborar en la máxima difusión posible de determinados acontecimientos que se produce mediante la asunción por parte de las empresas colaboradoras de determinados gastos tendentes de forma específica a que se produzca dicha difusión. En consecuencia, los obligados tributarios que pretenden acogerse a la deducción deben acreditar haber incurrido en gastos de publicidad, que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son los susceptibles de ser registrados en la cuenta 627 del Plan General Contable aprobado por R.D. 1514/2007, esto es, los gastos cuya finalidad es dar a conocer los productos, o en este concreto supuesto, los acontecimientos promocionados.

Centrando la cuestión en gastos correspondientes a inserción de logotipos publicitarios de un determinado evento en los envases comerciales que contienen sus productos, cuando una empresa pretende incluir dicha publicidad en envases tipo lata, tetrabrick, caja de cartón o similar debe asumir una serie de costes consistentes, básicamente, en trabajos de diseño gráfico preparatorios de dicha inserción y en la adaptación de las líneas de producción o maquinaria específica de fabricación de dichos envases a fin de que la rotulación de los mismos incluya dichos logos junto con otra información no relacionada con el acontecimiento. Dichos costes, que encajan perfectamente en el concepto de gastos relacionados directamente con la concreta acción publicitaria, no tienen necesariamente que ser contabilizados como tales, habiendo admitido este Tribunal Central en anteriores resoluciones que lo relevante es la efectiva acreditación de la existencia de gastos que puedan ser calificados, no como coste del envase o embalaje, sino como coste de publicidad y propaganda, con independencia de la fórmula utilizada para su contabilización (como gasto de publicidad y propaganda o formando parte del coste de envases y embalajes).

Respecto de estos gastos, una vez acreditada su existencia y cuantificado su importe, no existe objeción alguna para que puedan ser considerados base del beneficio fiscal analizado. Entre ellos cabe citar, meramente a título de ejemplo, los costes satisfechos por los trabajos de diseño gráfico adaptando la rotulación de los envases para la inserción del logotipo, los trabajos de reajuste de los programas informáticos que controlan la rotulación física de los envases, las piezas que eventualmente debieran ser sustituidas o modificadas en las líneas de producción derivadas de los cambios de impresión que se introducen...

Ahora bien, la existencia de dichos costes no debe confundirse con el resto de costes derivados de la propia fabricación de los envases y embalajes: papel o cartón, aluminio o materiales equivalentes, costes derivados del funcionamiento de la línea de producción, consumos, mantenimiento, la propia amortización de la maquinaria que fabrica los envases o embalajes, coste de los tapones o cierres... Todos estos costes son necesarios para la propia comercialización del producto, sin que pueda sostenerse su necesaria y directa vinculación con la incorporación a los envases de un determinado logo publicitario, ya que la empresa debe incurrir en ellos con independencia de que decida acometer la acción publicitaria para la que se prevé el beneficio fiscal.

Además, resulta importante señalar que la asunción de costes específicos derivados de la incorporación de logos publicitarios a los envases y embalajes no implica, y es aquí donde debe centrarse la aparente divergencia de criterios, que los costes finales de los envases con logo sean superiores a los costes ordinarios de esos envases antes o después de la concreta acción promocional. Puede ocurrir que los costes de adaptación o inserción del logo sean tan reducidos (imaginemos que se limitan a la modificación del programa informático que controla una impresión digital) que repartidos entre la totalidad de los costes de producción de los envases no alteran perceptiblemente el coste unitario de dichos envases. O incluso que los costes de adaptación de la impresión del logo en los envases sustituyan a los costes habituales de adaptación y modernización periódica de la impresión de imágenes en dichos envases, con lo que ya no es que existan costes unitarios ínfimos, sino que ni siquiera puede predicarse que estos costes tengan la consideración de "adicionales" en la fabricación. Todas estas circunstancias no impiden que deba considerarse que, efectivamente, se ha incurrido en gastos de publicidad y propaganda y, en

consecuencia, que pueda invocarse el derecho a practicar la deducción del artículo 27 de la Ley 49/2002 correspondiente a su importe.

Por otra parte, todo lo expuesto no es óbice para sostener que, en cualquier caso, resultan aplicable a dichos gastos las reglas esenciales de la carga de la prueba contenidas en el artículo 105 LGT, por lo que esos gastos respecto de los cuales un obligado tributario pretende acogerse a un determinado beneficio fiscal deben resultar debidamente acreditados, en su existencia y cuantía, en el correspondiente expediente de comprobación, en su caso.

Octavo.

En síntesis de lo anteriormente expuesto y poniéndolo en relación con el supuesto aquí analizado, ha de recalarse que **no se trata de que se exija ningún coste adicional, sino un coste “específicamente” atribuible a la inclusión del logo**, es decir al gasto de publicidad.

La entidad no ha acreditado en el presente caso los gastos incurridos en la elaboración, adaptación o incorporación del logo a los envases en cuestión, que constituya el importe del gasto de publicidad.

Como manifiesta el acuerdo impugnado, en contestación a la apelación que la obligada tributaria hace a la referida sentencia de la Audiencia Nacional, ello no puede calificarse de “prueba imposible”, porque para una entidad como Cxx,A, que sin duda tiene un minucioso control de todos sus costes, no es ni mucho menos imposible, sino más bien una cosa extremadamente sencilla, diferenciar cuánto le cuesta el envase y cuánto le cuesta rotular ese envase con su propia marca y con el logo del acontecimiento de que se trate. No siendo aceptable que bajo pretexto de la dificultad de diferenciar entre el coste del envase en sentido estricto y el coste de la publicidad insertada en el envase, se opte por tomar como base de la deducción el total coste de ambos.

Además, se ha de considerar que sin esos envases, que según la AN parece que solo tienen una utilidad publicitaria, la entidad no puede comercializar su producto. Aquí no se trata de bolsas, servilletas o embalajes, que además de elementos publicitarios pueden tener alguna otra utilidad añadida, sino que aquí se rotulan los envases, que son elementos imprescindibles para vender el producto, o más propiamente que forman parte del producto. Por tanto, los presupuestos de este caso no son los mismos que la AN analizó en la citada sentencia de 3 de mayo de 2012.

Asimismo el acuerdo impugnado destaca que la entidad no ha hecho uso de su derecho a formular alegaciones a la propuesta contenida en el acta, por lo que no se conocen las razones que han motivado su disconformidad, la única alegación que en tal sentido se conoce es la contenida en la diligencia nº 6 que figura reproducida en el acta, en virtud de la cual la entidad manifiesta lo siguiente:

“Los envases y embalajes son soportes esenciales para la divulgación del evento. Con independencia de cualquier otra finalidad, son soportes publicitarios que sirven para difundir la realización del evento. El logo del evento está indefectiblemente unido al soporte, considerándose como PUBLICIDAD el coste total del envase cuando el logotipo del evento se consigna directamente en el mismo (por ejemplo, BRIKS), mientras que si el logotipo se consigna en un elemento separable del mismo (por ejemplo, ETIQUETAS), se considera como PUBLICIDAD únicamente el coste de la etiqueta”.

En relación con ello, continua argumentando y contestando el acuerdo impugnado, que mediante esta manifestación se viene a considerar que el coste del envase forma o no parte de la base de deducción en función de si el logo se inserta sobre una etiqueta separable o sobre el propio envase. Sin embargo, se considera que igual de inseparable es el logo que se pinta sobre un camión o sobre cualquier otro medio de transporte, y no por ello es razonable considerar que todo el coste del camión o del medio que se trate se transforma en gasto de publicidad y propaganda. Tal vez dicho criterio esté motivado por entender que el coste de la lata o del envase de que se trate es de poca cuantía, pero tal criterio tampoco es razonable, porque aunque el coste unitario de un envase pueda ser reducido, el coste de millones de envases puede ser muy elevado. Y la ley no ampara la deducción de los envases como “gastos de propaganda y publicidad”.

Si el logo se inserta en una etiqueta separable, sin duda su coste puede ser perfectamente evaluado. Pero también si se inserta sobre el propio envase, porque en su proceso de producción puede calcularse perfectamente cuánto cuesta producir el envase y cuánto cuesta su rotulación.

Noveno.

En relación con la argumentación vertida en la sentencia de la Audiencia Nacional referida en el FD Sexto, no parece que a la finalidad del beneficio, que la Audiencia Nacional identifica en permitir que los Consorcios promocionen el evento sin pagar los precios de mercado que tendría la inserción de publicidad en el espacio/objeto soporte publicitario (televisión, envases, aviones, etc), se corresponda necesariamente la concesión de una base de deducción muy superior a lo realmente financiado, es decir, al coste que se trata de evitar al Consorcio. Si ciertamente se trata de potenciar la iniciativa privada en la difusión de eventos que sin duda favorecen el conocimiento y desarrollo de ciudades, regiones, países, etc y en la misma medida la de los ciudadanos y empresas que los habitan, lo equitativo sería que la base del beneficio fuera el esfuerzo, coste que a la entidad le supone involucrarse en esa publicidad; podría discutirse si el porcentaje es o no suficiente o adecuado pero la base de éste que este órgano revisor propugna, nos parece mas ajustada a la finalidad de la norma. Amen de que la circunstancia de colaborar con el evento mediante la inserción del logotipo tiene, a nuestro juicio, un efecto publicitario benefactor para la entidad anunciante de mayor intensidad que la habitual publicidad que pueda desarrollar.

Por ello, si realmente la asunción del gasto en que incurriría la Corporación puede ser asumido con escaso coste por la entidad, si ello también beneficia a dicha entidad en términos de imagen corporativa y, en ultimo término a la sociedad en la que se insertan sus potenciales clientes, no dice mucho de ellas suponer que no lo harían a cambio de ese porcentaje del gasto adicional.

Por eso tampoco se entiende que ello pueda ir en detrimento de la seguridad jurídica de las entidades en cuestión, toda vez que unas expectativas de beneficio que consideramos desproporcionadas (imagínese la desproporción entre considerar base de la deducción el importe total del continente del logotipo, vg, en un avión, y el verdadero "esfuerzo" que a la entidad le supone ese acto de colaboración social) no deberían ser reputadas como acreedoras de esta tutela jurídica.

Ello se entiende bien si se recuerda que el importe del envase o embalaje forma parte del coste total del producto terminado a comparar con el precio de venta por lo que el beneficio empresarial viene ya mermado en el importe total de ellos; conceder a su vez sobre ese importe total el beneficio fiscal que aquí se debate constituiría, a juicio de este órgano, un beneficio exorbitante y, por ende, ajeno a su finalidad.

En consecuencia, conforme a lo anteriormente expuesto ha de confirmarse la regularización inspectora.

Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo de liquidación impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.