

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053872

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de marzo de 2014

Vocalía 3.^a

R.G. 6794/2011

SUMARIO:**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Grandes acontecimientos culturales y deportivos.**

Deducción por gastos de publicidad y propaganda de proyección plurianual. Los criterios respecto de la deducción por gastos plurianuales en publicidad y propaganda prevista en el art. 27 de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), que se desprenden de la jurisprudencia al respecto y en particular de la SAN, de 3 de mayo de 2012, recurso n.º 251/2009 (NFJ047299) son:

-Debe acreditarse en el expediente la existencia gastos de publicidad y propaganda directamente relacionados con la promoción de un concreto evento para el que expresamente se haya previsto la aplicación del beneficio fiscal, justificados y cuantificados documentalmente.

-La deducción correspondiente a dichos gastos, cuando se trate de costes de inclusión de un logotipo en envases o embalajes, no puede vincularse al hecho de que de su realización se derive un coste de producción adicional de dichos envases o embalajes.

Adicionalmente, la práctica de la deducción requiere el cumplimiento de una serie de requisitos formales que se contienen en el RD 1270/2003 (Rgto. para la aplicación del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo). **(Criterio 1 de 2)**

Órgano competente de comprobación. 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 conforme a lo dispuesto por el art. 27.4 de la Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo). Lo que debe ser comprobado por la Administración es el cumplimiento desde el punto de vista material, de los requisitos sustantivos que permiten que dichos gastos se acojan al 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. **(Criterio 2 de 2)**

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 incentivos fiscales al Mecenazgo), arts. 8, 9 y 10.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 141.

Ley 53/2002 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), disp. adic. 2.^a.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (05/03/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación que en única instancia ha interpuesto la entidad GRUPO X (en adelante el obligado tributario), con NIF ... y en su nombre D. A, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a Acuerdo de liquidación de fecha 4 de noviembre de 2011 por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, del que resulta una cantidad a ingresar de 3.358.227,06 €.

Cuantía de la reclamación: 1.106.253,27 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 13 de abril de 2011 se notifica al obligado tributario, en su condición de sociedad dominante del grupo ... que tributa en el Impuesto sobre sociedades en el régimen especial de consolidación fiscal, inicio de procedimiento inspector por dicho concepto, ejercicios 2006 a 2009, ambos incluidos, respecto de los cuales tuvieron carácter parcial limitándose a la comprobación de las deducciones, relativas a dicho concepto tributario y ejercicios, vinculadas a los Programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público previstos,

con carácter general, en el artículo 27 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En el curso de dichas actuaciones se pone de manifiesto que varias de las entidades que durante los periodos comprobados conformaban el grupo fiscal ... han aplicado deducciones sobre la cuota íntegra del impuesto por gastos de publicidad y propaganda orientados a la divulgación y promoción de diversos eventos declarados como acontecimientos de excepcional interés público, en concreto en:

- Disposición adicional quincuagésima quinta, para los beneficios fiscales aplicables a «Año Lebaniego 2006», que en el Acta se denominan también: CANTABRIA.

- Disposición adicional decimosexta, referente a los beneficios fiscales aplicables al acontecimiento «Barcelona World Race», que en el Acta se denominan también: BARCELONA WR.

- Disposición adicional sexagésima sexta: Beneficios fiscales aplicables a la celebración del “Año Jubilar Guadalupense con motivo del centenario de la proclamación de la Virgen de Guadalupe como Patrona de la Hispanidad 2007”, que en el Acta se denominan también: EXTREMADURA

La Inspección verifica que las empresas citadas han incurrido en gastos durante los periodos 2006 a 2009 respecto de los que se han cumplido los trámites formales que se establecen en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, y en los artículos 8 y siguientes de Reglamento de desarrollo de la misma, lo que implica: a) comunicación del plan aprobado por las empresas patrocinadoras de los acontecimientos al consorcio responsable en cada caso; b) emisión del certificado por parte de los consorcios donde se hace constar entre otros, la descripción de la actividad o gasto e importe total del mismo y, en el caso de publicidad y propaganda, la calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de la deducción; y c) comunicación a la Administración tributaria a efectos de obtener el reconocimiento provisional del derecho a la práctica del beneficio fiscal. Adicionalmente se ha verificado que los gastos se hallan contabilizados y han sido abonados a los titulares de los créditos generados en relación a los mismos. Dado que los certificados emitidos por los consorcios hacen constar que todos los gastos en ellos colaboran de modo esencial a la divulgación de los acontecimientos, las bases de deducción consideradas por las entidades del grupo fiscal ascienden al 100% del importe invertido.

Se ha comprobado que dentro de los gastos habidos, todos ellos calificados en los certificados emitidos como gastos de publicidad y propaganda, se recogen varios conceptos referidos a adquisición de envases y embalajes en los que se ha hecho constar el logotipo del acontecimiento, producción de spots publicitarios y otras acciones publicitarias, y adquisición de etiquetas (sleevers) para su uso en envases y embalajes diseñadas de forma específica para los diversos acontecimientos. La Inspección ha considerado que existen gastos que no cumplen los requisitos exigidos para la aplicación de las deducciones debido a los siguientes motivos:

- gastos en envases y embalajes: no son gastos realizados en propaganda y publicidad de proyección plurianual, pese haber observado en su diseño las especificaciones contenidas en los manuales aprobados por los consorcios. Sólo se considera deducible la cuantía de 1.500 € correspondiente a “Servicios de adaptación de imágenes y textos a las especificaciones productivas de nuestros envases”.

- gastos para los cuales no se ha emitido el certificado del consorcio responsable, o bien aquellos cuyo importe certificado es inferior al efectivamente realizado.

En el marco de la actuación comprobadora, el obligado tributario solicita la aplicación, en la posible regularización a realizar, de deducciones generadas por inversiones en el acontecimiento Barcelona World Race pendientes de aplicar en el ejercicio 2009. La inspección verifica que en la declaración presentada por el IS 2009 no figura cantidad alguna como pendiente de aplicación en periodos futuros, no obstante lo cual comprueba la existencia de determinados gastos debidamente contabilizados, certificados por el Consorcio y comunicados a la AEAT a efectos del reconocimiento provisional del derecho a la deducción y que no se incluyeron como base en las declaraciones presentadas. Sí constan tales deducciones en la declaración por el IS 2010 como pendientes de aplicar en periodos posteriores.

En base a las anteriores circunstancias, la propuesta de regularización contenida en el Acta de disconformidad A02 71960841 de fecha 14 de septiembre de 2011, es la siguiente:

a) Modificación de las deducciones aplicadas en los siguientes importes:

EJERCICIO	DEDUCCIÓN DECLARADA	DEDUCCIÓN COMPROBADA	DIFERENCIA
2006	1.059.999,72 €	363.897,15 €	696.102,57 €
2007	515.567,97 €	132.602,85 €	382.965,12 €

2008	1.993.793,85 €	1.000.479,13 €	993.314,72 €
2009	1.951.233,93 €	1.068.214,50 €	883.019,43 €

b) Denegación del derecho a la deducción en períodos posteriores de la cantidad de 1.693.903,85 € correspondiente a gastos devengados en 2009 que en la declaración correspondiente a 2010 se consignan entre deducciones declaradas como pendientes de aplicar por cuanto 459.285,50 € ha sido considerado y aplicado en 2009 en el cuadro anterior; y 1.234.618,35 € corresponden a un concepto que no cumple los requisitos exigidos para ser considerado gasto de publicidad y propaganda susceptible de constituir base de deducción. De la regularización practicada resulta una cuota diferencial a ingresar de 2.955.401,86 €.

Segundo:

Frente a dicha propuesta el obligado tributario presenta escrito de alegaciones el día 29 de septiembre de 2011, aduciendo en síntesis que la propuesta de la Inspección se aparta del contenido de las certificaciones emitidas por cada uno de los Consorcios y del propio reconocimiento previo de la Administración Tributaria, no siendo posible que la Inspección discuta el criterio de los Consorcios, ratificado además por dicho reconocimiento previo. En defensa de su posición invoca la consulta de la Dirección General de Tributos V1588-10.

El Acuerdo de liquidación ahora impugnado, de fecha 4 de noviembre de 2011, confirma la propuesta de liquidación realizada en el Acta de disconformidad haciendo expresa mención a las alegaciones formuladas en cuanto a posibles límites competenciales de la Inspección Tributaria en orden a la comprobación de las deducciones controvertidas y reiterando las competencias de la Administración para la comprobación de los beneficios fiscales. Se reconoce que la Inspección de los tributos no sustituye al Consorcio en la apreciación discrecional que éste realiza sobre si una actividad o gasto corresponde al cumplimiento de los programas que promueven el acontecimiento, y resulta esencial para la promoción del evento. Pero se pone igualmente de manifiesto que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002, las restantes cuestiones relativas al cumplimiento de los requisitos para el disfrute del beneficio fiscal, incluida la calificación y cuantificación de un determinado gasto como de publicidad, son competencia de la Administración Tributaria y por tanto pueden ser objeto de comprobación inspectora, puesto que son conceptos ajenos a las competencias técnicas y valorativas que la ley atribuye al Consorcio. En cuanto a la existencia de reconocimiento previo de la Administración tributaria, éste consiste en una mera verificación de la existencia de una documentación, lo que no impide la comprobación posterior del cumplimiento de los requisitos necesarios para gozar de la deducción, dejando a salvo los requisitos cuya comprobación corresponde al Consorcio.

Considera el Acuerdo de liquidación que en el ámbito competencial de la Administración Tributaria se encuentra la determinación de la base de deducción, que vendrá constituida por los gastos en propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirven para la promoción del evento. En el presente supuesto, la Inspección ha puesto de manifiesto que en ningún caso forma parte de los gastos de propaganda y publicidad el importe directamente destinado a la adquisición de envases y embalajes, quedando excluidas de este concepto, y por tanto siendo susceptibles de constituir base de la deducción controvertida, las cuantías directamente vinculadas al coste generado por la inserción de un logotipo aún cuando hayan sido contabilizadas en una cuenta de compra de envases y no como gastos de publicidad.

El Acuerdo de liquidación confirma por tanto la propuesta contenida en el Acta de disconformidad, resultando una cuota de 2.955.401,86 €, que junto a 402.825,20 € por intereses de demora ofrecen una deuda total a ingresar de 3.358.227,06 €, con el siguiente detalle:

EJERCICIO	CUOTA DEL ACTA	INTERESES DE DEMORA	DEUDA TOTAL
2006	696.102,57 €	169.496,21 €	865.598,78 €
2007	382.965,12 €	64.022,37 €	446.987,49 €
2008	993.314,74 €	112.938,53 €	1.106.253,27 €
2009	883.019,43 €	56.368,09 €	939.387,52 €

Su notificación se produce el día 7 de noviembre de 2011, en la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, por acceso del obligado tributario al contenido del Acuerdo de liquidación.

Tercero:

Frente a dicho Acuerdo de liquidación se ha interpuesto reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central el día 29 de noviembre de 2011. Tras la puesta de manifiesto del expediente ha tenido entrada en 5 de octubre de 2012 escrito de alegaciones con el siguiente contenido, en síntesis:

a) La Inspección de los Tributos es un órgano manifiestamente incompetente para entrar a valorar si los gastos incurridos por la reclamante y certificados por los correspondientes Consorcios son susceptibles de formar parte de la base de la deducción. Y ello por cuanto en los Consorcios se integra al menos un miembro de la AEAT, presuponiendo su voto imprescindible para la emisión del certificado, el beneplácito que ha de dar la Administración Tributaria a la calificación y cuantificación de las deducciones. La integración de los artículos 27.2 y 27.4 de la Ley 49/2002 debe significar que corresponde al Consorcio la verificación de que los gastos e inversiones cumplen los requisitos para ser base de deducción, correspondiendo a la Inspección de los Tributos comprobar que los gastos se han realizado efectivamente y que coinciden con los previstos en el certificado del Consorcio. Invoca en este sentido las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2010, 15 de julio de 2010, resolución de este Tribunal Central de 2 de febrero de 2007, consultas de la Dirección General de Tributos V1588-10, V1813-06 y opiniones doctrinales.

b) Los gastos correspondientes a la adquisición de envases y embalajes deben constituir base de la deducción porque incorporan los logotipos de los acontecimientos y por tanto favorecen su divulgación, que es el requisito exigido para que los consorcios los puedan incluir en sus certificaciones. La Audiencia Nacional ha declarado correcto este criterio en sentencia de 3 de mayo de 2012 (recurso 251/2009).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuestos para su admisión a trámite por este Tribunal Central. Siendo las cuestiones a dilucidar: 1) si la Administración Tributaria resulta competente para determinar la base de la deducción regulada en el artículo 27 de la Ley 49/2002, con independencia de las competencias de los correspondientes Consorcios en cuanto a la emisión de los preceptivos certificados referidos a los gastos en cuestión; y 2) si los costes de adquisición de envases y embalajes en los que consta el logotipo de promoción de los diferentes eventos son susceptibles de constituir base de la referida deducción.

Segundo:

El artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por el que se regulan los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, señala lo siguiente:

“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.

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

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 % de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 % de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

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 del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 % de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

(...)

4. 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.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

El artículo 8 del RD 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 fiscales al mecenazgo y por el que se regulan los requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación, determina lo siguiente:

“1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado 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. 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. La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.

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

4. 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 del gasto realizado 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 100 del gasto realizado”.

El artículo 9.1 del referido Real Decreto dispone:

“El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado”.

Y por su parte el artículo 10 del mismo Real Decreto, por el que se regulan las certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente, señala:

“1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad del gasto realizado o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

- a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.
- b) Domicilio fiscal
- c) Descripción de la actividad o gasto, e importe total del mismo
- d) Confirmación de que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.
- e) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción
- f) Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.

3. El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud”.

Tercero.

A la vista de la normativa transcrita, y en lo que respecta a la alegación presentada por el reclamante referida a la incompetencia de la Inspección de los Tributos para determinar la base de deducción por cuanto considera que debe ser el correspondiente Consorcio quien determine si se cumplen los requisitos para que los gastos certificados constituyan dicha base, debe señalarse que además del tenor literal del apartado 4 del artículo 27 de la Ley 49/2002, que indica expresamente, 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”, el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que “La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales”.

La cuestión ya ha sido tratada por este Tribunal Central en resoluciones de 26-05-2009 (RG 3744/08), 03-03-2010 (RG 3572/09) o más recientemente 28-05-2013 (R.G. 2522/2011), que además de citar los artículos antes transcritos 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, 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, invocada por la reclamante en defensa de su pretensión. 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. En la Sentencia invocada por el obligado tributario, 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. En absoluto cabe presumir, como pretende la reclamante, 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.

Respecto de las consultas de la Dirección General de Tributos citadas, en particular las número V1588-10 y 1813-10, se refieren a las competencias del Consorcio en materia de certificación de la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del programa, diferentes de las ostentadas por la Administración Tributaria. Dándose por reproducidas aquí la argumentaciones que en este sentido proporcionó la Inspección en el Fundamento de Derecho Quinto del Acuerdo de liquidación, resumiéndose en los siguientes términos: “Por lo expuesto, hay que entender 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”. Afirmar 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

Cuarto:

La segunda cuestión a resolver consiste en determinar si los gastos en que incurrió el obligado tributario por la adquisición de envases y embalajes en los que hizo figurar el logotipo de los acontecimientos analizados, pueden ser considerados base de la deducción que nos ocupa por reunir los requisitos establecidos en el artículo 27.3 Primero de la Ley 49/2002, esto es:

1. Que los gastos lo sean por el concepto de propaganda y publicidad.
2. Que sean gastos de proyección plurianual.
3. Que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

En el supuesto que nos ocupa la Inspección considera acreditado que ha existido verdadera propaganda y/o publicidad del referido evento por parte del obligado tributario al incluir en los envases de sus productos los correspondientes logos. Ahora bien, no admite que la totalidad del coste de los envases tenga la consideración de gasto de propaganda y publicidad, admitiendo sólo como base de deducción las cantidades directamente vinculadas al coste generado por la inserción de tal logotipo. Afirma en este sentido el Acuerdo de liquidación que “la compra de los envases y embalajes para el producto que se vende son gastos habituales de la actividad de la empresa en los que se va a incurrir, antes, durante y después del acontecimiento. Ello no obsta para que los mismos puedan servir de soporte a una actividad publicitaria, pero el que puedan servir de soporte para la publicidad tampoco altera el hecho de que son el soporte fundamental y consustancial de otra función: contener, proteger y conservar el producto. Es decir, el envase en el que se contiene el producto y los embalajes en los que se protege y conserva no tienen como función promocionar ni el producto, ni el acontecimiento. Su función es distinta de la que un servicio de publicidad pueda cumplir. Que se califique por el Consorcio la actividad de publicidad como esencial en la divulgación del acontecimiento, no puede ni desvirtuar ni alterar la calificación originaria del gasto transformando íntegramente lo que es un gasto de aprovisionamiento corriente de la actividad empresarial en un gasto de publicidad y propaganda.”

Frente a ello, la reclamante sostiene que la totalidad del coste de los envases ha de constituir base de la controvertida deducción, invocando en defensa de su pretensión la normativa trascrita en el Fundamento de Derecho SEGUNDO y en particular, el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 y el artículo 8 del R.D. 1270/2003 cuando señala que se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos del citado art. 27.3 cuando consistan en “...soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento”. En este punto debe señalar este Tribunal Central que no resulta de aplicación dicho precepto al supuesto analizado, dado que no nos hallamos ante un supuesto de entrega gratuita de envases con logotipo publicitario incorporado.

Quinto:

Invoca asimismo el reclamante en defensa de su pretensión de que la totalidad del coste de los envases sea considerado base de la controvertida deducción, la resolución de este Tribunal Central de fecha 14 de mayo de 2008 R.G. 00/03901/2006, en la que se anula una liquidación inspectora que eliminaba la deducción practicada sobre el coste de los envases de lata a los que se había incorporado el logotipo del evento por no suponer coste adicional alguno dicha inclusión. Asimismo, considera el reclamante que sostiene su pretensión la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, en recurso contencioso administrativo núm. 251/09, en el mismo sentido.

A este respecto, el propio obligado tributario reconoce conocer resoluciones posteriores de este Tribunal Central en las que se ha modificado el criterio sentado en dicha resolución 0/03901/2006. Entre ellas cabe citar las de 28-05-2009 (RG 00/3744/08) 03-03-2010 (RG 00/3572/09) o la más reciente de 28/05/2013 (RG 00/2522/2011). En las dos últimas se señala expresamente:

“(...) 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.”

Estas consideraciones deben ser matizadas en atención a lo manifestado en las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 (Recurso 251/2009) invocada por el reclamante, y más recientemente en la de 16 de mayo de 2013 (Recurso 143/2010) que recogiendo manifestaciones realizadas por este Tribunal Central en la Resolución 00/03901/2006 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”.

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, R.G.3744/2008 y acumuladas, 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 R.G. 3901/2006, 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 procedente.”

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”.

Sexto:

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). En este mismo sentido, y en el concreto supuesto que constituye el objeto de la presente resolución, la Inspección afirma que “Si como consecuencia de la publicidad y propaganda hay costes adicionales la aceptación de estos gastos es obvia, pero incluso, no produciéndose este incremento del gasto, la parte proporcional del gasto que se pueda vincular a la incorporación del contenido publicitario debe ser considerada como base de la deducción, pero debe ser al contribuyente al que le corresponda acreditar estos extremos según lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT.” 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.

Septimo:

En este punto de la argumentación debe recordarse la exigencia de una adecuada motivación de todos los actos administrativos, que debe ser especialmente rigurosa en aquellos mediante los cuales la Inspección de los tributos regulariza la situación tributaria de un determinado contribuyente. En consecuencia, si la Inspección considera que, analizado un determinado beneficio fiscal aplicado por un obligado tributario, no ha quedado acreditada la realidad de los gastos respecto de los que aplica dicha deducción, debe decir expresamente eso, y no invocar motivos de regularización no aplicables a dicho supuesto o, como ocurre en el caso analizado por la Audiencia, que ni siquiera constituyen causa suficiente para regularizar el beneficio fiscal aplicado. Así, y atendiendo a lo expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, la Inspección no puede pretender eliminar una deducción por gastos de publicidad y propaganda por incorporación del logo de un evento por la circunstancia de que no se ha acreditado que el coste de los envases con logo sea superior al coste de los envases sin él. Y ante una regularización que se base exclusivamente en dicha cuestión sólo cabe una reacción por parte de los órganos revisores: su anulación. Esta es, a juicio de este Tribunal Central, la ratio decidendi fundamental de la Sentencia de la Audiencia Nacional ahora analizada. Como resultado, se produce la anulación de una liquidación que se halla, a juicio de la Audiencia, indebidamente motivada por invocar una causa de exclusión de la deducción que no constituye requisito necesario para su aplicación, sin que, a juicio de este Tribunal, ello implique, implícitamente, la conformidad con los criterios empleados por el obligado tributario para el cálculo de la deducción que ha sido objeto de comprobación.

En resumen, considera este Tribunal Central que los criterios respecto de la deducción por gastos plurianuales en publicidad y propaganda prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, que se desprenden tanto de las resoluciones dictadas por este Tribunal como de la jurisprudencia al respecto y en particular de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 son:

a) Debe acreditarse en el expediente la existencia gastos de publicidad y propaganda directamente relacionados con la promoción de un concreto evento para el que expresamente se haya previsto la aplicación del beneficio fiscal, justificados y cuantificados documentalmente.

b) La deducción correspondiente a dichos gastos, cuando se trate de costes de inclusión de un logotipo en envases o embalajes, no puede vincularse al hecho de que de su realización se derive un coste de producción adicional de dichos envases o embalajes.

Adicionalmente, la práctica de la deducción requiere el cumplimiento de una serie de requisitos formales que se contienen en el RD 1270/2003.

Octavo:

A la vista de dichos criterios es preciso detenerse ahora en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2013, en recurso contencioso administrativo núm. 143/2010, a fin de determinar si la misma supone la introducción de algún criterio adicional o divergente respecto de aquellos.

Los hechos analizados en dicha Sentencia son los siguientes: la Inspección regulariza la práctica de la deducción por gastos de publicidad y propaganda referidos a la difusión del Xacobeo 2004, por considerar que una parte de los mismos, calificados como esenciales por el Consorcio, no se refieren de modo esencial a dicha acción promocional, “sino que lo esencial es la promoción de artículos fabricados o comercializados por el contribuyente”. Modificada así la calificación realizada por el Consorcio, señala la Sentencia en su Fundamento Jurídico SEGUNDO, sexto párrafo, que en el curso del proceso de comprobación no pudo ser acreditada por el interesado la existencia de inversión con la rotulación de dichas latas y embalajes con el logotipo del Xacobeo. Ahora bien, en cuanto a la motivación de la regularización inspectora, señala la propia Sentencia en el mismo Fundamento Jurídico, párrafo octavo, que “El resto de los gastos calificados por el reclamante como esenciales (catálogos y patrocinio y cartones y embalajes) se rechazan por no implicar un mayor coste la elaboración de los mismos”.

Nos encontramos por tanto ante un supuesto similar al analizado en la Sentencia de 3 de mayo de 2012, en cuanto a que el motivo de la regularización inspectora se refiere a la inexistencia de mayores costes en la producción de envases y embalajes que incorporan el logo del Xacobeo en comparación con los costes de esos mismos envases y embalajes sin dicha acción promocional. En consecuencia, la Audiencia Nacional se remite íntegramente a los fundamentos jurídicos de dicha Sentencia de 3 de mayo de 2012, que transcribe, para concluir que atendiendo a los mismos no puede admitir dicha regularización. No entra a analizar la trascendencia que para la correcta aplicación de la deducción tiene la falta de acreditación en el expediente de los concretos gastos incurridos, por cuanto dicho extremo no es utilizado por la Inspección como causa de la regularización que anula y en consecuencia, no constituye objeto del recurso contencioso administrativo. De hecho la alegación que se acoge en el Fundamento Jurídico TERCERO se formula por la actora en los siguientes términos: “... procedía aplicar la deducción por la compra de envases de lata a los que se había incorporado el logotipo Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000, aunque la inclusión de dichos logotipos no suponga un coste adicional alguno respecto del que soportaría sin mediar beneficio fiscal”.

Noveno:

En el supuesto aquí analizado el obligado tributario únicamente ha conseguido vincular con la publicidad y propaganda de los acontecimientos promocionados, unos determinados costes correspondientes a servicios de adaptación de imágenes y textos a las especificaciones productivas de los envases. En consecuencia, a results de lo expuesto, son éstos los únicos que deben ser considerados base de deducción por este concepto, a juicio de este Tribunal Central, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas en este punto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando el Acuerdo de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2006 a 2009 objeto de la misma.

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