

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062642

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 60/2016, de 18 de febrero de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 424/2013

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones. Grandes acontecimientos culturales y deportivos. Publicidad en envases y embalajes. Expo Zaragoza 2008. La denegación de la deducción se basa en que no se ha podido justificar el incremento del gasto por la rotulación de envases y embalajes. El TEAC en resolución de 14 de mayo de 2008 admitió la deducción sobre el coste total de envases y embalajes que incluían publicidad del acontecimiento [Vid., SSAN de 17 de mayo de 2013, recurso n.º 143/2010, (NFJ051206) y de 3 de mayo de 2012, recurso n.º 251/2009, (NFJ047299)]. El cambio de criterio no explicado infringe la doctrina de los actos propios. Con la inserción se contribuye a una mayor difusión entre la población por lo que la empresa cumplió con lo que le incumbía para obtener la deducción. Se estima el recurso, aplicándose la deducción sobre el coste total de los envases y embalajes en los que se inserte publicidad del evento.

PRECEPTOS:

RD 1270/2003 (Rgto aplicación del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos), art 8.
Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), art. 27.
Ley 29/1998 (LJCA) arts. 45 y 69.
Ley 55/1999 (Medidas fiscales administrativas y de orden social), disp. adic. novena.
Ley 53/2002 (Medidas fiscales administrativas y de orden social), disp. adic. segunda.
Código Civil, art. 3.
Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón Gonzalez*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: < i> 0000424 / 2013

Tipo de Recurso: < i> PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03396/2013

Demandante: PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L.

Procurador: ROSALIA ROSIQUE SAMPER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a dieciocho de febrero de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 424/2013, se tramita a instancia de PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L., entidad representada por la Procuradora doña Rosalía Rosique Samper, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de mayo de 2013, relativa a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 a 2007 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 304.196,19 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 30 de julio de 2013, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" SUPLICO A LA SALA que, presentado este escrito en unión de la documentación que al mismo se acompaña copias de todo ello para su traslado a las demás partes, se sirva admitirlo, tener por formalizado en tiempo y forma la demanda de procedimiento contencioso. Administrativo contra la Resolución del Recurso de Alzada del Tribunal Económico Administrativo Central número 00/02522/2011 que hemos indicado, en nombre de PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L., y que previa la tramitación legal se dicte en su día sentencia por la que se declare no ajustada a Derecho la Resolución recurrida"

< /i>

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Por todo lo expuesto, SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud inadmita o, subsidiariamente, desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

< /i>

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 23 de enero de 2014; y, finalmente, mediante providencia de 22 de enero de 2016 se señaló para votación y fallo el día 11 de febrero de 2016, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero.**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Productos Alimenticios Gallo, S.L., contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 28 de mayo de 2013, desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 18 de abril de 2011, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 a 2007, con cuantía de 304.196,19 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero.

Con fecha 18 de abril de 2011 se dictó Acuerdo de Liquidación por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el concepto tributario y ejercicios antes indicados, derivado del acta de disconformidad número A02-71814882, por el procedimiento iniciado respecto a la entidad PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 18 de abril de 2011, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 18 de febrero de 2010.

La entidad PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L., presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación por los siguientes importes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LÍQUIDO A INGRESAR

2005 8.379.380,72 454.864,13

2006 5.789.696,01 71.529,82

2007 4.781.449,49 43.130,91

< /p>

Siendo los importes comprobados por la Inspección en un acta previa A01-77166561, los siguientes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LÍQUIDO A INGRESAR

2005 8.475.515,27 488.511,22

2006 5.843.923,23 90.509,35

2007 4.800.298,62 49.256,88

< /p>

Y siendo los importes comprobados por la Inspección en el acta de disconformidad que aquí nos ocupa, los siguientes:

EJERCICIO BASE IMPONIBLE LÍQUIDO A INGRESAR CUOTA DEL ACTA A02

2005 8.475.515,27 488.511,22 0,00

2006 6.499.553,24 90.583,92 74,57

2007 4.800.298,62 313.744,06 264.487,18

< /p>

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad PRODUCTOS ALIMENTICIOS GALLO, S.L., en su constitución la entidad definió su objeto social del siguiente modo:

"La sociedad tiene por objeto la compra y venta de trigos de todas las variedades; molturación y transformación de trigo para obtención de sémolas, harinas y demás subproductos derivados del proceso

molturador; la fabricación y venta de pastas alimenticias y de salsas para su condimentación, el transporte y la distribución a todos los niveles de los productos; así como todas las actividades antecedentes o consecuentes a dichas operaciones."

Segundo.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, de manera sucinta, los que a continuación se indican:

· EJERCICIO 2006:

En este ejercicio dotó el obligado tributario una provisión por depreciación de los títulos de la entidad participada PASTIFICIO GALLEGO, S.A.

A juicio de la Inspección la entidad dotó contablemente un importe de 2.011.855,64€, que se dedujo fiscalmente, cuando sólo pudo hacerlo por 1.356.225,63€, resultando improcedente el resto del importe dotado y deducido, por lo que propone que la base imponible declarada se incremente en esa parte, aplicándose asimismo una deducción por doble imposición de dividendos del artículo 30 del TRLIS de 229.395.93€ (35% de 655.416,93€).

· EJERCICIO 2007:

En este ejercicio aplicó el obligado tributario una deducción en cuota por la realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual de acontecimientos de excepcional interés público, con motivo de su participación en EXPOZARAGOZA 2008, por un importe de 366.531,60€, del que en ese ejercicio 2007 aplicó 325.237,18€, quedando pendiente de aplicación para ejercicios futuros un saldo de 41.294,42€. La entidad tomó como base de esa deducción un total de 2.443.544,00€, del que 405.000,00€ corresponden a una factura recibida de EXPOAGUA ZARAGOZA 2008 en concepto de "Patrocinio publicitario serie Fluvi de Expo Zaragoza 2008" que sería la contraprestación pagada por la entidad por la adquisición del derecho a la inclusión del logo del evento en sus envases y embalajes; siendo los 2.038.544,00€ restantes el importe al que asciende la suma de una relación de facturas que responden a la adquisición de: cajas de cartón producto Gallo con logo Expo, cajitas de cartón producto Gallo con logo Expo y bobinas envases producto Gallo con logo Expo.

A juicio de la Inspección únicamente procede la aplicación de la citada deducción respecto de los 405.000,00€ correspondientes al pago satisfecho a EXPOAGUA ZARAGOZA 2008 por la adquisición del derecho a la inclusión del logo del evento en sus envases y embalajes, no teniendo derecho el obligado tributario a aplicar la deducción respecto de los 2.038.544,00€ restantes, al no tener cabida este gasto en ninguno de los supuestos recogidos en el artículo 8.2 a) del 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 fiscales al mecenazgo.

Tercero.

Con fecha 16 de mayo de 2011 la entidad reclamante promovió reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el Acuerdo de Liquidación dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, derivado del acta de disconformidad número A0271814882, solicitando su anulación en base a considerar que el importe total invertido (2.443.544,00 €) cumple los requisitos exigibles para servir de base de la deducción en cuota por la realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual del acontecimiento de excepcional interés público EXPOZARAGOZA 2008, siendo el Consorcio y no la Inspección de Hacienda el competente para determinar el cumplimiento o no de dichos requisitos.

Cuarto.

En fecha 28 de mayo de 2013 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), desestimó la reclamación, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce en su escrito rector como motivo de impugnación, lo siguiente:

Que en fecha 2 de julio de 2007, el que suscribe firmó un contrato de patrocinio publicitario para los periodos 2007 y 2008 con "EXPOAGUA ZARAGOZA 2008, S.A." para la promoción y difusión EXPOZARAGOZA 2008.

Que el evento EXPOZARAGOZA 2008 fue declarado como acontecimiento de excepcional interés público por la Ley 30/2005 de Presupuestos Generales del Estado, acogiéndose a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre .

Que respecto al evento EXPOZARAGOZA 2008, en base al contrato de patrocinio publicitario anteriormente referenciado, y al amparo de los Planes y Programas aprobados por el Consorcio Organizador de la EXPOZARAGOZA 2008 el que suscribe realizó en el ejercicio 2007, por una parte una aportación a la entidad "EXPOAGUA ZARAGOZA 2008, S.A.", y, por otra, como acción publicitaria esencial para el evento, realizó la inserción del logo EXPOZARAGOZA 2008 en los envases y embalajes de sus productos, y todo siguiendo las instrucciones del MANUAL DE APLICACIÓN PARA EMPRESAS PATROCINADORAS DE EXPOZARAGOZA 2008.

Que no estando de acuerdo con el referido Acuerdo de Liquidación, el que Suscribe interpuso Reclamación contra el Acuerdo de Liquidación del Acta de Inspección A02-71814882 en fecha 16 de mayo de 2011.

Que en síntesis, la resolución del Recurso por parte del Tribunal económico Administrativo Central (en adelante TEAC) es la siguiente:

1. Que la Administración Tributaria, en el presente caso la Inspección, tiene la facultad de comprobar la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce del beneficio fiscal.

2. Que el que Suscribe ha realizado una verdadera propaganda y/o publicidad del evento EXPOZARAGOZA 2008, y que además esta propaganda y/o publicidad fue de carácter plurianual y sirvió directamente para la promoción del evento EXPOZARAGOZA 2008. Es decir que el propio TEAC determina que el que Suscribe ha cumplido los requisitos establecidos en el art.27.3 Primero de la Ley 49/2002 .

3. Finalmente, entiende que la base de deducción será única y exclusivamente al importe incurrido por la incorporación del logo EXPOZARAGOZA 2008 en sus productos, y que como no se ha justificado un incremento en el importe de sus costes como consecuencia de la inclusión del logo del evento en sus productos, no procede la aplicación de deducción alguna.

Alega que el coste a considerar como base de la deducción debe ser todo el coste incurrido, esto es no sólo el coste de añadir el logo a los envases y embalajes y a su diseño inicial, sino el de la compra de los envases y embalajes con el logo del evento incorporado. En este sentido, ni la regulación específica del Beneficio Fiscal del evento Expozaragoza 2008 (Disposición Adicional 56ª de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado) ni la reglamentación establecida por el Consorcio creado al respecto, y plasmada en el Manual de Aplicación para Empresas Patrocinadoras establecen nada de que sólo deba considerarse, a efectos de la deducción, y para el caso de inserción del logo en envases y embalajes, el incremento de costes adicionales a los normales. Y la recurrente incurrió en gastos al comprar envases y embalajes con el logo del evento Expozaragoza 2008.

Se citan las sentencias de esta Sala y Sección, recurso 251/2009 y de 16 de mayo de 2013, recurso 143/2010.

Tercero.

Con carácter previo al examen del fondo del recurso debemos rechazar la causa de inadmisibilidad aducida por la representación del Estado en el escrito de contestación a la demanda, conforme a los artículos 45,2 d), en relación con el 69 b), ambos de la Ley de la Jurisdicción , al no constar el Acuerdo previo para entablar acciones por parte de la persona jurídica interviniente, pues la recurrente ha acompañado a su escrito de Conclusiones, certificado emitido por el Secretario del Consejo de Administración de la sociedad, con el visto bueno del Presidente, relativo a que en fecha 10 de julio de 2013, y en Junta General Extraordinaria de la entidad mercantil se aprobó por unanimidad de todos los socios la interposición del presente recurso.

Cuarto.

Y ya pasando al examen del thema debati del presente recurso, debemos reproducir el Fundamento de Derecho Quinto de la resolución del TEAC en la que se establece que la base de la deducción sería exclusivamente la relativa a los gastos en que incurrió el obligado tributario para la incorporación del logo del acontecimiento en sus productos. Así declara:

"QUINTO.- Pues bien, tal y como acabamos de señalar, pasaremos a continuación a determinar qué parte de los gastos soportados por el obligado tributario en la elaboración de sus cajas, cajitas y bovinas para envases corresponde a la inserción del logo del evento EXPOZARAGOZA 2008, siendo exclusivamente este importe el que debe considerarse como base de la deducción que aquí nos ocupa según lo dicho, alegando por contra el reclamante que debe considerarse como tal el 100% del gasto incurrido, habiendo manifestado a este respecto la Inspección lo siguiente:

"(..) Y queremos hacer una matización. Las bobinas para hacer los envases o paquetes de pasta, y las cajas de cartón en que luego se empaquetan tendrán un coste, el que sea; y el haberles añadido el logo (vaya, pintarles el logo) habrá supuesto un coste añadido, desde luego nimio frente al coste de esos envases y paquetes con todas las demás menciones impresas que incorporan, pero sin duda algo de coste añadido habrán tenido. Pues bien, a juicio de este Órgano de resolución, ese coste añadido, ese específico coste derivado de incorporar el logo a las bobinas con las que se hacen los envases y a la cajas de cartón sí que podría tomarse como gastos en propaganda y publicidad del evento, a los efectos que nos ocupan.

< /i>

Pero, esto, la entidad ni lo ha alegado, ni, con mucha mayor razón, ha acreditado a cuánto ascendieron los correspondientes gastos añadidos."

< /i>

En Diligencia número 3, de 06 de mayo de 2010, manifestó el obligado tributario lo siguiente respecto de los costes por él incurridos, según él, en concepto de publicidad y propaganda:

"(...) El importe de las inversiones totales realizadas, durante el ejercicio 2007 por Productos Alimenticios Gallo, S.L. en concepto de publicidad y propaganda esencial del acontecimiento Expo Zaragoza 2008, ascendió a 2.443.544 €, según el siguiente desglose:

< /i>

Concepto Importe

Patrocinio publicitario serie Fluvi de Expo Zaragoza 2008 405.000,00

Inserción del logo de la Expo en envases y embalajes 2.038.544,00

Coste modificación diseños 85.300,00

Coste cilindros impresión envases 195,00

Coste envases 956.646,00

Coste embalajes 996.403, 00

TOTAL PUBLICIDAD ESENCIAL 2.443.544,00

&nb sp;

Posteriormente, en Diligencia número 5, de 09 de junio de 2010 aportó el obligado tributario el siguiente desglose respecto de los citados costes:

< /p>

CAJAS DE CARTÓN PRODUCTO GALLO CON LOGO EXPO

CARTONAJES M. PETIT, S.A 167.854,78€

EMBALAJES PETIT, S.A 257.404,49€

GABARRÓN, S.A. 23.895,00€

SMURFIT KAPPA 571.143,69€

TOTAL CAJAS 1.020.297,96€

< /b>

CAJITAS CARTÓN PRODUCTO GALLO CON LOGO EXPO

GRAFOPACK, S.A. 72.176,13€

TOTAL CAJITAS 72.176,13€

< /b>

< /b>

BOBINAS ENVASES PASTA GALLO CON LOGO EXPO

ENPLATER, S. A. 380.943,49

ENVAFLEX, S. A. 85.962,24€

HUECOFINA 479.217,13€

PLASTIENVASE, S.A. 45.190,45€

SAYMOPACK, S.L. 1.918,04€

TOTAL BOBINAS ENVASES 993.231,35€

< /b>

TOTAL GASTO 2.085.705,44€

< /b>

< /b>

En base a esto, podemos determinar que el obligado tributario incurrió en una serie de gastos consistentes en dar publicidad y propaganda al evento en cuestión, si bien, no podemos equiparar el coste que pudo suponerle al contribuyente incluir el logo de EXPOZARAGOZA 2008 en sus cajas, cajitas y bobinas para hacer envases, al coste total que le supuso fabricar cada una de ellas íntegramente, teniendo en cuenta el coste de los materiales empleados así como resto de menciones impresas que incorporan.

De acuerdo con lo anterior, la base de la deducción será igual al gasto en que incurrió el obligado tributario única y exclusivamente por la incorporación del referido logo en sus productos, ya que éste es el coste

que sirvió para promocionar el citado evento, no admitiéndose por tanto 2.038.544,00€ como base de la deducción.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en sus resoluciones de 28-052009 (R.G: 3744/08) y 03-03-2010 (RG 3572/09) en las que, cambiando el criterio expuesto en la de 14-05-2008 (RG 3901/06), se afirma se señala:

"(...)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."

Así pues, en el caso que nos ocupa, dado que no se ha justificado por el obligado tributario un incremento en el importe de sus costes como consecuencia de la inclusión del logo del evento en sus productos y, siendo exclusivamente este incremento en sus costes el importe que tendría la consideración de base a efectos de la aplicación del 15% de la deducción en cuota íntegra, no cabe sino concluir que no procederá la aplicación de deducción alguna."

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:

"FUNDAMENTOS DE DERECHO

< /p>

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad JEALSA RIANXEIRA S.A., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de marzo de 2010, desestimatoria de la reclamación económica administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación de 29 de abril de 2009 del Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2003, 2004 y 2005.

< /p>

Segundo.

Las anteriores actuaciones administrativas tienen origen en acta de disconformidad A02 nº 71497922 incoada a la entidad recurrente en la que se indica que no se han apreciado anomalías contables y que la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras es el 8 de agosto de 2007, indicándose que a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones no se pueden computar 343 días.

< /p>

Por acuerdo del Inspector Jefe de 18 de junio de 2008 se amplió el plazo a 24 meses.

< /p>

La liquidación se completa con la propuesta de regularización realizada en acta de conformidad de la misma fecha. Como consecuencia de las actuaciones inspectoras se pusieron de manifiesto los siguientes hechos:

< /p>

En el acta de conformidad se modifican al alza las bases imponibles declaradas por importe de 325.681,94 € en 2003, 172.689,76 € en 2004 y 374.555,43 € en 2005. Las deducciones se reducen en 10.500 € en el 2004 y se aplican mayores deducciones sometidas al límite del art. 44 del Texto Refundido (39.886,04 € en 2003, 60.441,42 € en 2004 y 131.094,40 € en 2005). Se minoran también las deducciones pendientes de aplicación en 241.931,85 €.

< /p>

La regularización de las deducciones por el Año Santo Jacobeo son las que originan el acta de disconformidad. Dentro de los beneficios establecidos en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, y reconocidos por el Consejo Jacobeo, están la realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que promocionen el citado año, modalidad a la que se acogió la reclamante presentado un plan, indicando las acciones y gastos en que iba a incurrir, calificando éstos como esenciales o no. En escritos de fecha 15/06/2004 y 01/06/2005 se reconocen las deducciones, sin perjuicio de la posterior comprobación por la Administración Tributaria de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.

< /p>

En el proceso de comprobación se ha visto que una parte de los gastos de propaganda y publicidad calificados de esenciales no se refieren de modo esencial a la divulgación del XACOBEO 2004, sino que lo esencial es la promoción de artículos fabricados o comercializados por el contribuyente. Respecto a los no esenciales, se trata de adquisición de latas y cartones donde aparece rotulado el logotipo de XACOBEO 2004, pero no pudo ser acreditada por el interesado la existencia de inversión en relación con la rotulación de dichas latas y embalajes con el logotipo del Xacobeo.

< /p>

Dentro de los gasto esenciales figuran los siguientes:

Televisión.....	1. 500.000 €
Ferías.....	30. 000 €----24.508,77 € en 2003
	----5.491,63 € en 2004
Catálogos y Patroc.....	100.000 €
Viajes.....	201.136 € (pagados agencia de viajes)
	23.119 € (spots)
	9.325 € (copias de emisión)
	542.611€(cartones y embalajes con propaganda del viaje)
	12.535 € (catálogos)

En cuanto a los gastos esenciales solamente lo serán, a juicio de la Inspección, los gastos de viaje por importe de 201.136 €. Por otro lado, se consideran como no esenciales, dentro de los fijados como esenciales, los de anuncios de televisión y prensa por importe de 1.500.000 €, los de asistencia a ferias alimenticias por importe de 30.000 € (24.508,37 € del ejercicio 2003 y 5.491,63 € del ejercicio 2004), los de producción de spot por importe de 23.119 € y las copias de emisión por importe de 9.325 €. 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.

< /p>

Por lo que respecta a los gastos calificados inicialmente como no esenciales están 7.000.000€ relativos a la adquisición de latas y cartones con el logotipo publicitario del evento (Xacobeo) y 14.100 € en anuncios para prensa y televisión. De ellos, la Inspección admite estos últimos rechazando los de las latas y cartones de envoltorio. La Inspección considera que lo deducible (la base de la deducción) no es el coste de adquisición de las latas y cartones sino la inversión realizada en la rotulación de dichas latas y embalajes con el logotipo del Xacobeo, inversión que no ha podido ser acreditada por el interesado.

< /p>

La variación en las deducciones (15% sobre el gasto incurrido en los esenciales y 15% sobre el 25% de los no esenciales) como consecuencia de lo actuado es la siguiente:

DEDUC.EN CUOTA	2003	2004	TOTAL
DECLARADO	65.364,80 €	547.163,96 €	612.528,76 €
COMPROBADO	919,06 €	88.371,75 €	89.290,81 €
DIFERENCIA	64.445,74 €	458.792,21 €	523.237,95 €

En opinión de los actuarios no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias por haber puesto el contribuyente la diligencia necesaria. El sujeto pasivo constató unas deducciones cuyos saldos a 31 de diciembre de 2003, 2004 y 2005 no se han aplicado todavía y que han quedado corregidos en los términos indicados.

El acta se califica de definitiva y de la misma no resulta cuota o deuda tributaria alguna por lo ya indicado.

< /p>

El 29 de abril de 2009, el Jefe de la Oficina Técnica dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, frente al que la entidad interpuso reclamación económico administrativa que fue desestimada por el acuerdo del TEAC objeto del presente recurso contencioso administrativo.

< /p>

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recuro contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Procedencia de los beneficios del Xacobeo por la compra de envases de lata y embalajes a los que se ha incorporado el logotipo de Xacobeo 2004 y 2º) Improcedencia de que la calificación de los gastos como esenciales puedan ser modificados por la Inspección.

Tercero.

Impugna la actora la decisión de la Inspección ratificada por el TEAC, que rechazó el disfrute de dichos beneficios a la adquisición de envases de lata y embalajes a los que se incorporó el logotipo de Xacobeo, por entender que si bien no se discute la existencia de propaganda o publicidad por parte de la recurrente, pero se niega que concurra en dichas adquisiciones el elemento de la inversión, remitiéndose a otra resolución de 28 de mayo de 2009, emitida en un supuesto análogo.

< /p>

La actora, por el contrario sostiene que en una resolución de 14 de mayo de 2008, el TEAC analizaba un supuesto análogo al presente, si bien se trataba de la aplicación de los beneficios fiscales previstos para el evento "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000" en la modalidad de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual en un caso de latas de bebidas refrescantes, concluyendo que 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.

< /p>

La Sala ya ha analizado un cuestión idéntica a la planteada en el presente recurso, en sentencia de 3 de mayo de 2012, dictada en el recurso 251/2009, a cuyos fundamentos nos remitimos por razones de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

< /p>

<< TERCERO.- Por lo que interesa a la resolución del presente litigio, es de advertir que la regulación contenida, de una parte, en la Ley 55/99, aplicable a la deducción de la inversión relativa al acontecimiento "Salamanca Capital Europea de la Cultura", que en este asunto corresponde al Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2002; y la que se establece en la Ley 53/2002, que regula un beneficio de equivalente naturaleza en relación con las inversiones para la celebración del Año Santo Jacobeo 2004 - que aquí afectan a los ejercicios 2003 y 2004- son sustancialmente coincidentes, como también lo son las inversiones realizadas en cada uno de tales años y las razones por las que la Administración niega la deducción en la cuota íntegra de unas y otras inversiones, con el pretexto de que no se ha probado la inversión o gasto adicional en publicidad por razón de la impresión del logotipo alusivo a ambos acontecimientos en las cajas, bolsas y embalajes que en el desarrollo de la actividad propia de la actora se entregaban a sus clientes.

< /i>

La cuestión planteada, pues, en este proceso, es determinar si proceden o no los beneficios fiscales - consistentes en una deducción en la cuota- por las inversiones en gastos de publicidad y propaganda relacionados con la celebración de los acontecimientos "Salamanca, Capital Europea de la Cultura 2002" y "Año Santo Jacobeo 2004".

< /i>

A tales efectos, la disposición adicional 9ª de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, bajo la intitulación de "Beneficios fiscales aplicables a "Salamanca Capital europea de la Cultura 2002", dispone lo siguiente en su apartado Dos:

< /i>

"Dos. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de las inversiones que, efectuadas en el término municipal de Salamanca, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el «Consortio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002» y consistan en:

< /i>

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

< /i>

b) Obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones que reúnan los requisitos establecidos en el Real Decreto 1932/1991, de 20 de diciembre y Real Decreto 726/1993, de 14 de mayo, y que contribuyan a realzar el espacio físico afectado por esta disposición adicional.

< /i>

Las citadas obras deberán cumplir, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer el Ayuntamiento y el «Consortio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002».

< /i>

c) La satisfacción en España o en el extranjero de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirven directamente para la promoción de «Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002» y reciban la aprobación del «Consortio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002...».

< /i>

Por su parte, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, bajo la rúbrica de "Beneficios fiscales aplicables al "Año Santo Jacobeo 2004" contiene la siguiente regulación, también en su apartado Dos:

< /i>

"Dos. 1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra del Impuesto el 15 por 100 de las inversiones que, efectuadas en el ámbito territorial que reglamentariamente se determine, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el «Consejo Jacobeo» y consistan en:

< /i>

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

< /i>

b) Obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones que reúnan los requisitos establecidos en la normativa estatal sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda que esté vigente en el momento de la ejecución de las obras de rehabilitación.

< /i>

Las citadas obras deberán cumplir, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los Ayuntamientos correspondientes y el «Consejo Jacobeo».

< /i>

c) La realización en España o en el extranjero de gastos de publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del «Año Santo Jacobeo 2004», y reciban la aprobación del «Consejo Jacobeo».

< /i>

Señala el TEAC en la resolución ahora impugnada que, como denominador común de ambas regulaciones y por lo que a la resolución de este asunto interesa, se admite la deducción de determinado porcentaje "de las inversiones que (...) consistan en (...) gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual". Se añade, a fin de precisar el concepto, que la propaganda se define en el Diccionario de la Real Academia como "Acción o efecto de dar a conocer algo con el fin de atraer adeptos o compradores" y Como "Textos, trabajos y medios empleados para este fin" y la publicidad como "Conjunto de medios que se emplean para divulgar y extender la noticia de las cosas o de los hechos". Nada se discute en el caso que nos ocupa -opina el TEAC- acerca de que haya existido una verdadera "propaganda" o "publicidad" de los referidos eventos por la entidad entonces reclamante y demandante en este proceso.

Por lo tanto, se acepta que se ha producido la inversión en publicidad a que tales leyes se refieren, pero el problema jurídico que aquí se plantea no es tanto de concepto de lo que sea publicidad o propaganda, sino que consiste, para la Administración, en determinar si se da otro elemento de necesaria concurrencia -a su juicio- para aplicar la deducción, lo que la resolución denomina "inversión en gasto" de propaganda o publicidad. Como señala al respecto el TEAC, siguiendo con ello en todo el criterio sentado previamente por la Inspección para negar la procedencia de la deducción controvertida:

"Pu es 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 exista discrepancia al respecto), en la adquisición de "existencias" (Cta. 321 "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".

Cuarto.

< b>- Ahora bien, la cuestión litigiosa no radica tanto en determinar en abstracto la interpretación jurídica procedente en relación con los preceptos que reconocen las respectivas deducciones que han sido objeto de denegación, sino que la decisión del litigio ha de tener necesariamente en cuenta que, tal como denuncia la parte recurrente en su demanda -sin que tal alegato haya obtenido la más mínima respuesta contradictoria en el escrito de contestación a la demanda- el TEAC se contradice de forma abierta y llana, sin ofrecer explicación alguna de su cambio de criterio, en relación con el que sostuvo el mismo órgano colegiado en una cuestión idéntica a la aquí suscitada, en la resolución de 14 de mayo de 2008, dictada por la Vocalía 2ª en la reclamación promovida bajo nº R.G. 3901/2006. Debemos, pues, en primer lugar, precisar cuál es el efecto jurídico anudado a la conducta de la

Administración de variar de criterio de forma inexplicable e inexplicada, con fundamento en la doctrina de los actos propios y, aplicable en particular a este caso, con el principio de igualdad y no discriminación, pues no es admisible que unos contribuyentes vean estimadas sus pretensiones y reconocido su derecho a la deducción en la cuota por razón de las inversiones acometidas, mientras que otros, como la sociedad aquí demandante, en idénticas circunstancias y en presencia de inversiones de la misma naturaleza, regidas por las mismas normas jurídicas, obtengan la desestimación de sus reclamaciones, negándosele en consecuencia esa deducción que en casos precedentes había sido reconocida de forma abierta y rotunda, y obligándole consecuentemente a impetrar la tutela judicial de los Tribunales independientes para obtener aquello que la Administración le niega.

Quinto.

Como quiera que, por feliz circunstancia, la resolución de 14 de mayo de 2008, invocada en la demanda, a que se ha hecho referencia, figura incluida en la base de datos de las resoluciones del TEAC que, como es sabido, no incluyen todas las dictadas, sino sólo una escasa muestra de ellas, bajo ignotos criterios de selección de las que se incluyen y las que se sustraen al conocimiento público, es posible transcribir la mencionada resolución, de donde resulta con toda evidencia la contradicción a que nos hemos referido, transcripción que hace conveniente, para mayor claridad, la inclusión en la parte pertinente de los antecedentes de hecho, donde figuran las circunstancias bajo las que se efectuó la deducción en el asunto de referencia, sustancialmente coincidentes con las que ahora son objeto de examen:

"...P RIMERO: Con fecha 19-5-06 se incoa Acta A-02 nº ... por el impuesto y ejercicio señalados.

La sociedad, concesionario de Y, se había aplicado una deducción en cuota de 42.865.991 pts., el 15% de los gastos de publicidad y propaganda realizados, por importe de 285.773.270 pts., para promocionar el evento Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura año 2000, al amparo de la Disposición Adicional 10ª de la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social".

"El desglose de los gastos que dieron lugar a la deducción es el siguiente:...

"La Inspección no admite la compra de envases de lata como base de la deducción porque el coste de los mismos es idéntico ya incorporen o no el logotipo alusivo al evento.

Respecto de los demás gastos de publicidad, los actuarios, basándose en la Ley 49/2002, entienden que únicamente el 25% de su importe es apto para la deducción por el hecho de que los respectivos soportes no sólo publicitan el evento en cuestión sino también los productos de X, S.A.

En definitiva, se señala como deducción aplicable 1.993.655 pts., lo que da lugar a una cuota propuesta en acta de 245.647,62 €.

SEGUNDO: Por acuerdo de 3-10-06 del Jefe de la Oficina Técnica se dicta la liquidación modificando la propuesta de regularización contenida en el acta.

Se ratifica la eliminación de la deducción correspondiente a los envases de lata por no suponer coste adicional alguno la inclusión en los mismos del logotipo Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura año 2000.

Se elimina la propuesta de regularización relativa a la deducción por el resto de los gastos de publicidad y propaganda por basarse en una ley, la Ley 49/2002 de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, inaplicable al ejercicio 2000 por inexistente entonces.

Se fija así la deducción aplicable en 7.974.621 pts., y se liquida una cuota de 209.701,32 € e intereses de demora por 54.821,1 €.

TERCERO: Notificada dicha liquidación el 10-10-06, con fecha 6-11-06 se interpone contra la misma la presente reclamación económico-administrativa y, previa puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, se presentan éstas el 21-2-07 sosteniendo, en síntesis:

- "Mi representada ha cumplido en tiempo y forma todos los requisitos formales exigidos para disfrutar de los beneficios fiscales: ha obtenido la previa certificación del Consorcio y ha merecido el reconocimiento previo de dichos beneficios por parte de la Agencia Tributaria, y asimismo cumplió los compromisos materiales de realización de los gastos que había propuesto al Consorcio y a la Administración Tributaria para merecer la aceptación de los mismos a los efectos de obtención de los beneficios tributarios. Mi representada, pues, ajustó su actuación a lo prevenido en la ley y a las exigencias comprometidas con el Consorcio de la Ciudad de Santiago de Compostela. Esta cuestión es pacífica y no ha sido puesta en duda por la Inspección de los Tributos".

- El acuerdo de liquidación no admite la deducción correspondiente a los envases por no suponer coste adicional alguno la inclusión en los mismos del logo relativo al evento.

Ni la disposición adicional 10ª de la Ley 66/97, ni el R.D. 612/98 que desarrolla los aspectos procedimentales de la primera, ni la jurisprudencia, ni la doctrina administrativa exigen que los gastos causa de la deducción tengan que suponer un coste adicional para la empresa respecto del que en caso de no acogerse a los beneficios en cuestión hubiera soportado.

"En caso contrario, debería concluirse que las adquisiciones de elementos de inmovilizado material nuevos o las realizaciones de obras de rehabilitación de edificios y otras construcciones en Santiago de

Compostela cuyo acogimiento al régimen especial no hubiese implicado una inversión adicional, no habrían podido disfrutar de los beneficios fiscales recogidos en este régimen especial".

No cabe duda alguna de que la publicidad se hizo. Resulta por tanto injusto que "Santiago de Compostela, Capital Europea de la Cultura 2000" se haya beneficiado de la publicidad realizada por X, S.A., y que ésta no pueda acceder a los beneficios fiscales ligados a tal publicidad, máxime cuando ha obtenido la pertinente certificación del Consorcio de la Ciudad de Santiago y el posterior reconocimiento del derecho a los mismos por la AEAT.

- Reconocido por la AEAT en el año 2000 el derecho a los beneficios fiscales a mi representada, resulta razonable entender que la posterior comprobación por aquélla se circunscribe a determinar si los gastos comprometidos se realizaron efectivamente conforme al plan previamente aceptado.

&nb sp;

Al denegarse por la Inspección el derecho a la deducción por gastos realizados conforme al plan previamente aceptado, la AEAT está vulnerando la doctrina de los actos propios, a más de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad".

"FU NDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: ...Como única cuestión a resolver se plantea si la compra de envases de lata, a los que se ha incorporado el logotipo "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000", puede o no acogerse a la deducción establecida por la Disposición Adicional 10ª apartado 2.c) de la Ley 66/97 .

SEGUNDO: El acuerdo de liquidación impugnado deniega el derecho a la deducción correspondiente a los envases de lata sin más motivación que la siguiente:

"En el caso de los envases de lata, el coste de adquisición de los mismos es idéntico, lleven o no incorporado el logotipo "Santiago de Compostela capital europea de la cultura 2000", según consta en la diligencia citada. En consecuencia, al no existir inversión, no procede la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a Santiago de Compostela...previstos en la Disposición Adicional Décima de la Ley 66/1997 ".

"Po r lo que aquí interesa, la Disposición Adicional 10ª de la Ley 66/97 establece:...(se transcribe, en ese pasaje, el mismo precepto legal que antes se ha reproducido en la parte afectada)... "

&nb sp;

"...C omo afirma la recurrente, la norma transcrita, reguladora de los beneficios fiscales vinculados al acontecimiento Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000, en absoluto exige que los gastos de publicidad, o las inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos o rehabilitación de edificios, supongan para quien los realiza un coste adicional respecto del que se soportaría sin mediar el beneficio fiscal".

"De facto", la ausencia de "coste adicional" por el hecho de que las inversiones se acojan a los beneficios que nos ocupan es el supuesto general. La empresa que rehabilita un edificio y lo acoge a los beneficios en cuestión no tiene por qué incurrir en costes adicionales por tal motivo; lo normal será que el coste de la rehabilitación sea idéntico con o sin beneficios motivados por el evento. Otro tanto cabe decir respecto de quien instala, por ejemplo, la electricidad de una determinada zona o quien construye un edificio (activos materiales fijos nuevos). El hecho de que tales inversiones se acojan a la deducción del 15% de su importe regulada por el apartado Dos.1 de la D.Ad. 10ª transcrito en absoluto implica coste adicional alguno al resultante de su simple realización sin tal beneficio".

De todos modos, es preciso completar la aplicación de ese principio jurídico general con la consideración de que, en todo caso, la Sala comparte el criterio establecido por el TEAC en la resolución de 14 de mayo de 2008 de la que ahora tan inopinadamente se separa, puesto que como de forma razonable explica la parte recurrente, 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, sin que sea racionalmente exigible 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. En otras palabras, con la inserción en tales elementos de embalaje de los logotipos alusivos a Salamanca, Capital Europea de la Cultura 2002 y Jacobeo 2004, se contribuyó a su mayor conocimiento y difusión entre la población, lo que significa que la empresa cumplió con lo que le incumbía para obtener la deducción, pues nadie se ocuparía voluntariamente de sustituir o compartir los signos o símbolos identificativos de una empresa que compite en el mercado con los relativos a otros fines o actividades, si no contara con el estímulo necesario para ello, que en el caso presente es el que proporciona la deducción en la cuota.

< /i>

De ahí 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>>

< /i>

En aplicación del criterio expuesto, debe estimarse este primer motivo de impugnación..."

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 no 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 extrema 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.

Desde esta perspectiva, es completamente indiferente que, además de la finalidad publicitaria o de promoción del acontecimiento, el gasto sirva también a los fines de la empresa. Precisamente el que esto sea así es lo que facilita que las empresas, se adhieran al programa, pues se trata de gastos que normalmente iban a realizar en todo caso, y por los que obtienen un incentivo fiscal si al mismo tiempo promocionan en evento.

En lo que hay que pensar, pues ahí reside la finalidad del incentivo, es en el ahorro de costes de que se beneficia el Consorcio, o lo que es lo mismo, la ventaja publicitaria que supone para el evento la inclusión de la marca o logotipo. Y no en el sobre coste que pueda derivar de la promoción del evento, que normalmente es mínimo.

Dicho de otro modo, no hay razón para excluir de la base el coste normal de las latas, o de los envases, por el hecho de que en todo caso son necesarios para vender el producto.

También la publicidad en televisión es necesaria para vender el producto, y se acepta como base de la deducción todo el coste del anuncio, aunque este sirva también para promocionar los productos de la empresa, al mismo tiempo que para publicitar el evento de que se trate.

Si nos situamos desde la perspectiva de la actividad de la empresa, podría pensarse que no tiene sentido que se le reconozca una deducción sobre la totalidad del coste de producción del envase por insertar en dicho envase un logotipo cuya inclusión no le cuesta nada o prácticamente nada.

< /p>

La norma sólo tiene sentido desde la perspectiva de la publicidad gratuita (o más precisamente, con el coste reducido que para la Hacienda pública supone el beneficio fiscal) que se logra para el evento. Esta es la perspectiva en la que hay que situarse, pues es la que corresponde a la finalidad de la norma. Y desde esta perspectiva es evidente que el beneficio fiscal quedaría vacío de contenido si la base de la deducción se limita al sobrecoste en que incurre el contribuyente, o a la parte del coste de producción que supone la inclusión del logotipo o marca del evento, que normalmente será muy reducido.

Tanto la Ley como el Reglamento afirman que 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 del acontecimiento, y el 25 % de dicho gasto, en caso contrario

Por tanto, la base de la deducción no puede limitarse al gasto de publicidad, o a la parte de gastos adicional que genere la inclusión del logotipo, y ello cualquiera que sea el soporte publicitario, incluidos los envases y los medios de producción, pues la norma no distingue.

En suma, lo relevante no es la naturaleza de esos gastos, sino que en todos los casos esos gastos sirven, además de a las finalidades propias de la empresa, para promocionar el evento, sin que, el Consorcio tenga que pagar esa publicidad o promoción.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso.

Quinto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la Administración, de acuerdo con el criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que rechazando la causa de inadmisibilidad aducida por la representación del Estado, debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Productos Alimenticios Gallo, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de mayo de 2013, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, con imposición de costas a la Administración.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.