

BASE DE DATOS DE Norma DEF.- Referencia: NFJ067520

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1247/2017, de 13 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1351/2016

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones. Grandes acontecimientos culturales y deportivos. Administración y TEAC actuaron correctamente cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

La cuestión a debate es la de cuál es la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad no es sólo publicitaria, por realizar otras funciones diferentes a la mera divulgación de la marca o productos de la empresa; en definitiva, cómo operan los gastos correspondientes a la inserción de logotipos publicitarios de un determinado evento en los envases comerciales que contienen los productos del patrocinador tipo lata, tetrabrick, caja de cartón o similar, que le suponen 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.

Pues bien, en estos casos de publicidad mixta, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos en los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. Y la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente; así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Voto particular.

[Vid., SAN, de 10 de marzo de 2016, recurso n.º 64/2014 (NFJ062746), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

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

RD 1270/2003 (Rgto. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), art. 8.

RD 1514/2007 (PGC), Cuenta 627.

Constitución Española, arts. 14 y 31.

PONENTE:

Don Nicolás Antonio Maurandi Guillén.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 13 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 1351/2016 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 10 de marzo de 2016 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 64/2014). Siendo parte recurrida la entidad Grupo Lactalis Iberia SAU, representada por la Procurador doña Gloria Teresa Robledo Machuca.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« FALLO:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por representación de la entidad Grupo Lactalis Iberia, S.A.U., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, inicialmente presunta y posterior expresa de 5 de marzo 2014, 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».

Segundo.

Notificada la anterior sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

Tercero.

Recibidas las actuaciones, la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba (que se indicarán más adelante en el apartado de FUNDAMENTOS DE DERECHO), se terminaba suplicando a la Sala:

«(...) tenga por interpuesto el presente recurso y, (...), dicte sentencia por la que estimándolo, case la sentencia recurrida, dictando nuevo fallo por el que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia».

Cuarto.

La representación procesal de la entidad Grupo Lactalis Iberia SAU, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, pidió a la Sala:

«(que), desestime el (...) Recurso de Casación confirmando la sentencia (recurrida) por ser ajustada a Derecho».

Quinto.

Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso inicialmente la audiencia de 6 de junio de 2017, pero la deliberación se continuó en el inmediato posterior día 20.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Breve reseña de las actuaciones administrativas previas y del proceso de instancia; e indicación de quién es la parte recurrente en la actual casación.*

1. A la entidad Grupo Lactalis Iberia SAU le fue girada liquidación por el Impuesto de Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, derivada de acta de disconformidad extendida por la Inspección de Hacienda del Estado en actuaciones que le fueron seguidas como sociedad dominante del grupo 31/00 que tributaba en el régimen especial de consolidación fiscal.

La liquidación exigió una cuota de 696.102,57 euros en el ejercicio 2006, de 382.965,112 euros en el ejercicio 2007, de 993.314,74 euros en el ejercicio 2008 y de 883.019 euros en el ejercicio 2009.

Y como consecuencia de ello una cuota total de 2.955.401,86 y unos intereses de demora de 402.825,20 euros.

La razón esta liquidación fue haber apreciado la Inspección que las sociedades del grupo habían realizado deducciones no procedentes por gastos de publicidad vinculados 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; y referidas a los siguientes eventos declarados legalmente como acontecimientos de excepcional interés público:

- la celebración del «Año Lebaniego 2006»;
- el acontecimiento «Barcelona World Race»; y
- la celebración del «Año Jubilar Guadalupense con motivo del centenario de la proclamación de la Virgen de Guadalupe como Patrona de la Hispanidad 2007».

2. La mencionada entidad planteó reclamación económico-administrativa contra la anterior liquidación y fue desestimada por la resolución de 5 de marzo de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

3. El proceso de instancia lo promovió también la entidad Grupo Lactalis Iberia SAU, mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido contra la anterior resolución del TEAC; y la sentencia recurrida en la actual casación estimó el recurso jurisdiccional.

4. El actual recurso de casación lo ha interpuesto el Abogado del Estado.

Segundo. *Los hechos que toma en consideración la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.*

Esta resolución parte de los hechos advertidos por la Inspección y de la propuesta de liquidación que la misma formuló, y expresa ambos extremos en sus antecedentes de hecho así:

«La Inspección verifica que las empresas citadas han incurrido en gastos durante los períodos 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 períodos 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 períodos 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€

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 €».

Tercero.

La cuestión concerniente a 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 controvertida.

La descripción que hace el TEAC de cuáles son las posiciones enfrentadas.

Comienza señalando que los requisitos establecidos en el apartado primero del artículo 27.3 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] son estos tres: 1) que los gastos lo sean por el concepto de propaganda y publicidad; 2) que sean gastos de proyección plurianual; y (3) que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Expone a continuación cual ha sido la posición de la Inspección y lo hace así:

«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».

Y después el TEAC se refiere a la posición del reclamante:

«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 RD. 127012003 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».

Cuarto. Las razones del TEAC para rechazar la posición del obligado tributario respecto de la anterior cuestión.

Están contenidas en los fundamentos de derecho quinto a noveno de su resolución, que se refieren a lo siguiente.

1. La existencia de una resolución inicial del TEAC de 14 de mayo de 2008 (RG 00/3091/2006) 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; y de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012, en recurso contencioso administrativo núm. 251/09 , en el mismo sentido.

2. La existencia de otras resoluciones posteriores del TEAC en las que se ha modificado el criterio sentado en la antes citada correspondiente a la RG. 0/03901/2006. Entre ellas, 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); señalando las dos últimas 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 integra" opinión que comparte plenamente este Tribunal".

3. La necesidad de matizar las anteriores consideraciones 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 el 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 (diabólica 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".

Y la obligación por ello de hacer un detallado análisis del contenido de dichas sentencias de la Audiencia Nacional, 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.

4. La valoración por parte del TEAC de que esa sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012 sólo está referida a los casos en los que, no constando que la impresión de los logotipos publicitarios del evento supongan un superior gasto al que comporta los símbolos ordinarios de la empresa, la regularización por la indebida deducción es anulada por exigir una prueba que resulta imposible.

5. La consideración, también del TEAC, de que ese criterio de la mencionada sentencia de 3 de mayo de 2012 (recurso 251/09 , seguido así mismo en la de 16 de mayo de 2013 (recurso 143/2010) , no impide diferenciar entre los gastos estrictos de publicidad y los correspondientes a otros elementos de la empresa. Y tampoco debe impedir que, si el gasto correspondiente a la inserción del logotipo del evento es mínimo o ni siquiera supone una

adición, haya de quedar descartado el gasto de publicidad y propaganda encuadrable en el beneficio fiscal del artículo 27 de la Ley 49/2002 .

6. Sobre la necesidad de diferenciar y acreditar los gastos de publicidad se expresa de la manera que continúa:

«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».

7. Sobre la necesidad de diferenciar los costes de publicidad de los correspondientes a otros materiales necesarios para la producción empresarial declara lo siguiente:

«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».

8. Sobre el supuesto de que el logo publicitario del evento no altere los costes de los envases y, pese a ello, sea invocable el beneficio fiscal aquí controvertido, lo que se afirma es:

«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».

9. Expone cuáles han de ser los criterios a seguir tomando en consideración conjunta las propias resoluciones del TEAC y la sentencia de la Audiencia Nacional que se viene mencionando:

«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 al existencia de 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».

10. Consigna la resolución del TEAC, finalmente, la concreta razón que desde los razonamientos y consideraciones anteriores conducen a confirmar la liquidación litigiosa:

«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 resultados de lo expuesto, son éstos los únicos que deben ser considerados base de deducción por este concepto, a juicio del Tribunal Central, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas en este punto».

Quinto. *Los razonamientos de la sentencia recurrida para justificar su fallo estimatorio.*

Después de transcribir los razonamientos de la impugnada resolución del TEAC, la Sala de instancia hace esta afirmación:

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

Invoca como tales sentencias la reciente de la Sala de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2016 y las invocadas en ella, de la misma Sala, de 16 de mayo de 2013 y 3 de mayo de 2012 ; y transcribe de su contenido, entre otras, esta declaración:

«Como 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.

De ahí que sea impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabólica 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».

Completa la sentencia recurrida lo que antecede con estos otros razonamientos:

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

En el caso que nos ocupa, la finalidad del incentivo fiscal es permitir que los Consorcios promocionen el evento sin pagar los precios de mercado que tendría la inserción de publicidad en televisión, en los envases, en los medios de transporte, etc. En efecto, es claro que el legislador persigue conseguir la colaboración de la iniciativa privada en la celebración (y por tanto la financiación) de los acontecimientos, como elementos dinamizadores del crecimiento económico a medio y largo plazo, muy especialmente del turismo, y que dentro de esa colaboración se considera esencial el darlo a conocer al exterior a través de instrumentos publicitarios sufragados por la iniciativa privada. Este objetivo se proyecta con claridad en la exigencia legal de que los gastos publicitarios sirvan para divulgar la celebración del evento.

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

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

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

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

Es más, ni siquiera tiene que existir gasto, en sentido contable y jurídico, pues el número 4º del art. 8.1.a) del Reglamento contempla "la cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento", en cuyo caso la base de la deducción no puede ser otra que el "lucro cesante" derivado de esa cesión gratuita; es decir, el coste que normalmente tendría el espacio cedido, menos el descuento medio aplicado.

De lo que se trata es de reconocer a la empresa un beneficio o gasto fiscal que induzca a ésta a participar en la campaña de promoción, aunque ello no suponga ningún gasto adicional para la empresa, para de este modo evitar que el Consorcio incurra en un gasto.

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.

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 sobre coste 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».

Sexto. *Los motivos del actual recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado.*

Se invocan dos motivos, ambos deducidos por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional (LJCA).

I. El primero reprocha la infracción del artículo 27 (apartados 3 -punto primero - y 4) de la Ley 49/2002, de 23 diciembre de 2002 [de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo], en relación con el artículo 8 del Reglamento para la aplicación de la anterior ley aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre .

La explicación del motivo es la que continúa.

Inicialmente se dice que, sin perjuicio de aceptar la finalidad que la sentencia recurrida asigna al controvertido incentivo fiscal, a lo que ha de estarse es a lo que establecen esos preceptos (uno legal y otro reglamentario) cuya infracción aquí se denuncia sobre la cuantificación de la base de la deducción, que la circunscribe solamente a los gastos en propaganda y publicidad.

Y se combate expresamente el criterio de la sentencia recurrida de la improcedencia de hacer una diferenciación de los gastos cuando la publicidad tiene un soporte que sirve para otras finalidades; aduciendo a este respecto que no hacerlo puede conducir a una indefinición de la cuantificación de la base que es contraria a lo que resulta de la literalidad de la norma; y que, en lo que hace a los incentivos fiscales, ha de estarse a la finalidad de la norma que los establece y deben ser objeto de una interpretación restrictiva.

Más adelante se preconiza diferenciar, dentro de la actividad divulgativa de acontecimientos de cualquier índole, entre actividades integras de publicidad y actividades mixtas (estas últimas serían aquellas en las que el soporte de la publicidad cumple otras funciones, como acontece con las latas, envases y embalajes en los que se presenta un producto).

Se defiende que, en esta segunda modalidad de divulgación, el gasto deducible por publicidad no debe llegar a entender que forma parte del mismo la parte del coste del bien o servicio que, siendo vehículo de difusión del acontecimiento, cumple una función distinta de la publicitaria.

Se argumenta en apoyo de lo que antecede que, entender lo contrario, significaría transformar lo que es un gasto corriente o una inversión para la actividad empresarial en un gasto de publicidad.

Y se viene a señalar que no debe confundirse el vehículo o soporte de la publicidad con el objeto o contenido de la misma, lo que se hace para subrayar que es esto último, el contenido, lo que permite diferenciar entre publicidad esencial o no esencial a los efectos de tomar en consideración para cuantificar la base del beneficio fiscal el importe total del gasto realizado o tan solo su 25 por ciento (en virtud de lo que establece el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002).

Posteriormente se hacen unas consideraciones sobre las distinta dificultad que puede existir para determinar el estricto coste de la publicidad en función de que su soporte sea un objeto de gran valor (como lo son un avión, un tren o tranvía) o un objeto de escaso valor.

Se viene a decir que en los de gran valor será fácil separar el gasto estrictamente publicitario, porque estará constituido por el de inserción de la publicidad en un soporte construido para una función distinta; y qué igual facilidad podrá darse en los soportes de escaso valor (como un envase) cuando la publicidad se incorpora en dicho soporte mediante una etiqueta distinta y separable del mismo.

Y se sugiere que la dificultad de acotar el gasto estrictamente publicitario solamente puede darse en los soportes de escaso valor cuando la publicidad se inserta en ellos con la mera impresión del correspondiente

eslogan, logo, dibujo o emblema, pues lo reducido del valor de esa impresión en relación con el precio del soporte puede hacer problemático efectuar una diferenciación de costes.

Después de todo lo anterior se hace referencia a la aquí controvertida resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014, y a la distinción que en ella se hace, en su fundamento de derecho sexto, entre los gastos de la acción publicitaria y los costes de la propia fabricación de los envases y embalajes.

Y se termina con esta conclusión: "En definitiva, no son gastos de publicidad los de elaboración de los envases, sino exclusivamente los que puedan derivarse de la inserción de la publicidad en ellos, lo que deriva lógicamente de un modo directo de la propia norma, que alude a gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual y es perfectamente respetuoso con su finalidad".

II. El segundo motivo de casación aduce la infracción de los artículos 9.3 , 103.1 y 106.1 de la Constitución y 4 y 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común [LRJ/PAC]; como también de la jurisprudencia que limita a la Administración la aplicación del principio que prohíbe ir contra los propios actos al caso del ejercicio de las potestades discrecionales y la veda tratándose de potestades regladas.

Y lo que principalmente se esgrime para defender este reproche es que la sentencia recurrida no toma debidamente en consideración que la resolución del TEAC explicó y motivó suficientemente la solución distinta que en ella se adopta en relación con la diferente decisión que había adoptado en anteriores resoluciones.

Séptimo. *Análisis del primer motivo de casación.*

I. Presupuestos normativos.

Lo primero que exige este análisis es dejar constancia, como seguidamente se hace, del contenido de los preceptos a los que el motivo refiere su reproche.

El artículo 27 de la Ley 49/2002 , en las partes del mismo que son invocadas o son aquí relevantes, establece:

"Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales 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 párrafo 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 por 100 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 por 100 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 por 100 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".

El artículo 8 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003 dispone, también en cuanto a lo que aquí es relevante, lo siguiente:

"Artículo 8. Requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.

1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en los párrafos a) y b) del apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 , se entenderá que los gastos e inversiones se enmarcan en los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente cuando hayan entrado en funcionamiento antes de los seis meses anteriores a la fecha de finalización del acontecimiento de excepcional interés público específico y hayan obtenido la correspondiente certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento.

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

a) Que consistan en:

1º 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.

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

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

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

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

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

Y junto a los dos preceptos anteriores deben transcribirse también, por la estrecha relación que tiene con ellos, estas prescripciones del artículo 9 del mencionado Reglamento:

"Artículo 9. *Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria.*

1. 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.

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos e inversiones con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.

6. El órgano que, según lo establecido en los apartados anteriores, sea competente para el reconocimiento del beneficio fiscal podrá requerir al consorcio u órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de este Reglamento, con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita".

II. El problema principal suscitado en este primer motivo de casación.

Con el anterior punto de partida normativo, ya debe decirse que dicho problema principal es el atinente a lo que ha de entenderse por gastos de propaganda o publicidad en orden a determinar la base de la deducción sobre la que ha de operar el beneficio fiscal previsto en los anteriores preceptos para el Impuesto sobre Sociedades; y, más concretamente, como ha de calcularse dicha base cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad no es sólo publicitaria, por realizar otras funciones diferentes a la mera divulgación de la marca o productos de la empresa.

III. Consideraciones previas que son necesarias o convenientes para encontrar la solución de ese problema principal que acaba de ser apuntado.

Están constituidas por lo que sigue.

1. La lectura completa de la Ley 49/2002 permite advertir que las finalidades perseguidas por el beneficio fiscal de que aquí se trata son facilitar la publicidad del acontecimiento de excepcional interés público al que dicho beneficio está referido y evitar en lo posible costes por este concepto a las Administraciones públicas.

Como también permite constatar que para alcanzar esas finalidades se articula un mecanismo que consiste en invitar a las empresas particulares a que, en la actuación publicitaria que desarrollen para dar difusión a su específica actividad empresarial, incluyan simultáneamente propaganda y publicidad del acontecimiento; y en ofrecerles, como contrapartida o incentivo para que lo hagan, un beneficio consistente en "el 15 por cien de los gastos que (...) realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento".

2. Es necesario establecer en esta materia varias diferenciaciones.

Una primera y principal que separa, de un lado, el vehículo o soporte material de la publicidad y, de otro, el contenido de la misma.

Una segunda que distingue, en lo que hace al soporte o vehículo, entre el que solamente tiene una función publicitaria y aquel otro que desarrolla otras funciones distintas de la publicitaria y constituye por ello un elemento o activo empresarial ligado a sus necesidades ordinarias diferentes a la de publicidad; diferenciación esta segunda que permite hablar de soportes mixtos y soportes exclusivamente publicitarios.

Y una tercera que, en atención al contenido de la publicidad directamente referido a difusión del acontecimiento de excepcional interés público, distingue entre una publicidad que es esencial y aquella otra que no lo es, viniendo determinada una u otra modalidad según que el contenido de la actividad publicitaria realizada por la empresa para la que se reclama el beneficio fiscal haya estado o no referida de modo principal y en mayor medida a dicho acontecimiento; una diferenciación, ésta tercera, que, según la Ley 49/2002 (penúltimo párrafo del apartado primero del artículo 27.3), tiene incidencia en lo que concierne a la cuantificación de la base sobre la que ha de aplicarse el porcentaje del 15 por cien en el que queda concretado el beneficio fiscal.

3. Las posibles dudas interpretativas deben ser resueltas según el criterio hermenéutico que descarta la interpretación analógica o extensiva de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 14 de la LGT de 2003); y haciendo también aplicación del principio de igualdad que constitucionalmente rige en la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE). Principio, éste último, que, en lo que se refiere a gastos empresariales no publicitarios de sustancial identidad que hayan sido realizados por diferentes operadores económicos, no parece permitir que el tratamiento tributario de su deducción pueda ser diferente según se haya decidido o no participar en la publicidad de los acontecimientos de que se viene hablando.

4. Las dificultades que pueden presentarse, en algunos de los casos de soportes publicitarios mixtos, para distinguir entre el coste correspondiente a la parte del soporte que está ligada a una función empresarial distinta a la publicitaria y el coste referido a la inserción en dicho soporte del logo, eslogan, dibujo o cualquier clase de imagen en el que haya sido concretado el contenido del mensaje publicitario.

Y la simultánea necesidad de evitar que las anteriores dificultades originen una extensión del beneficio fiscal más allá de lo que es la estricta actividad publicitaria; pero también de impedir que, en aquellos casos en que el valor de la adición publicitaria es mínima en relación con el coste del soporte, resulte inaplicable el beneficio fiscal que es objeto de la actual controversia.

5. En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos es los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

IV. Conclusiones.

Desde las consideraciones anteriores las infracciones denunciadas en el primer motivo deben considerarse fundadas, desde el momento en que la Administración tributaria y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo actuaron correctamente, en lo que hace a las liquidaciones aquí litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

Y tiene razón el Abogado del Estado en lo que viene a sostener sobre que la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad que, según lo dispuesto en el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.

Octavo. *Análisis del segundo motivo de casación.*

Merece también ser acogido porque la sentencia recurrida no pondera debidamente que la resolución de 5 de marzo de 2014 del TEAC, combatida en el actual proceso jurisdiccional, explicó y expuso las razones por las que en el actual caso no era de aplicación el criterio que había sido seguido en la anterior resolución de 14 de mayo de 2008 del TEAC y en la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de mayo de 2012.

Y al no efectuar esa ponderación hace caso omiso de lo establecido en el artículo 54 de la Ley 90/1992, en cuanto a la posibilidad de que los actos administrativos puedan separarse del criterio seguido en actuaciones precedentes cuando lo hagan motivadamente.

A lo que ha de añadirse que esa motivación existió y no cabe tildarla de jurídicamente incorrecta o arbitraria, según resulta de la reseña que antes se ha hecho de las razones que fueron expuestas en sus fundamentos de derecho por esa repetida resolución de 5 de marzo de 2014. Unas razones que consistieron en diferenciar entre gastos estrictos de publicidad y gastos correspondientes a otros elementos de la empresa, y que viene a coincidir con la diferenciación que antes se ha hecho, en lo que se refiere a los soportes de la publicidad, entre la parte de ellos que tiene una función distinta a la publicitaria y aquella otra que sí la tiene.

Noveno. *Anulación de la sentencia recurrida y enjuiciamiento de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia.*

La acogida de los motivos de casación impone, pues, anular la sentencia de instancia y el directo enjuiciamiento por este Tribunal Supremo del litigio planteado en el proceso de instancia; un enjuiciamiento que debe ir referido a estos motivos de impugnación que la demanda invocó en sus fundamentos de derecho sustantivos: (1º) incompetencia de la Inspección de los Tributos para la revisión de los certificados emitidos por los consorcios; (2º) imposibilidad de volver a comprobar en el procedimiento de inspección los hechos objeto del procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal del artículo 9.1 del reglamento; y (3º) validez de los gastos de adquisición de envases que llevan incorporado el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción establecida en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

Empezando por el tercer motivo de impugnación, su rechazo ha de efectuarse reiterando para ello los mismos razonamientos que antes han sido expuestos para acoger el primer motivo de casación.

Y esos motivos de impugnación (1º) y (2º) de la demanda tampoco merecen ser acogidos por todo lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe decirse al respecto es que son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos.

Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de la deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado éste último.

Lo segundo a destacar es que el reconocimiento subsiguiente a la solicitud del beneficio fiscal tiene el carácter de "previo", como literalmente declara el artículo 9 del Reglamento. Que ese carácter de "previo" lo explica el hecho de que el inicio del procedimiento correspondiente a ese reconocimiento previo tan solo requiere presentar la solicitud en un determinado plazo y adjuntar a ella la certificación del Consorcio, lo que viene a significar que este específico procedimiento tan solo constata la exigencias referidas al cumplimiento del plazo de solicitud, la adecuación de la publicidad al programa del acontecimiento y si merece esta la calificación o no de esencial. Que así lo viene a confirmar la expresa declaración del artículo 27.4 de la Ley 49/2002, que permite a la

Administración tributaria comprobar la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para el beneficio fiscal y practicar la regularización que resulte procedente. Y que debe señalarse que rigen también aquí las potestades de comprobación que la LGT de 2003 atribuye a la Administración tributaria.

Décimo. *Decisión final y costas procesales.*

Todo lo antes razonado conduce a declarar haber lugar al recurso de casación, a anular la sentencia recurrida y también a desestimar el recurso contencioso-administrativo que fue interpuesto en el proceso de instancia.

En cuanto a las costas, son de apreciar la clase de dudas que menciona el artículo 139.1 de la LJCA para no aplicar la regla general de la imposición respecto de las causadas en la instancia; y cada parte litigante soportará las suyas en las que corresponden a esta casación (apartado 2 del mismo precepto procesal).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia de 10 de marzo de 2016 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 64/2014); y anular dicha sentencia con la consecuencia de lo que se declara a continuación. 2.- Desestimar el recurso contencioso- administrativo interpuesto en el proceso de instancia por la entidad Grupo Lactalis Iberia SAU, al ser conforme a Derecho la actuación administrativa impugnada en lo que ha sido objeto de discusión en el actual litigio. 3.- No hacer especial imposición de las costas causadas en el proceso de instancia y declarar que cada parte abone las suyas en las correspondientes a este recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR Que formula el EXCMO. SR. MAGISTRADO DON JOSE DIAZ DELGADO, y al que se adhieren los EXCMOS. SEÑORES DON JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ y DON FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS.

Con el máximo respeto a la resolución de la mayoría de la Sala discrepamos del contenido de la sentencia recaída en el presente recurso por las siguientes razones:

Primera. *Aceptación de los argumentos de la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional.*

Los argumentos se transcriben en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de la que discrepamos y los compartimos plenamente, así como su previa conclusión: que la aplicación de la deducción hoy discutida se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

La sentencia de instancia que cita la reciente de la Sala de la Audiencia Nacional de 18 de febrero de 2016 y las invocadas en ella, de la misma Sala, de 16 de mayo de 2013 y 3 de mayo de 2012; y transcribe de su contenido, entre otras, esta declaración:

«Como 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. 10º transcrito en absoluto implica coste adicional alguno al resultante de su simple realización sin tal beneficio».

Y se fundamenta además en, el criterio establecido por el TEAC en la resolución de 14 de mayo de 2008 de la que ahora 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 si 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.

De ahí que sea impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabólica 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».

La sentencia de la que discrepamos no acoge la interpretación de la sentencia recurrida, pero no razona en contrario de la interpretación literal que se hace de la deducción, que como sostiene la sentencia de instancia, no exige que por la colaboración en la publicidad de los acontecimientos exista un gasto adicional en el coste del producto, y lo usual será que no exista, pues bastará una simple operación informática, o en su caso sería irrelevante.

Segunda. *Interpretación finalista de la deducción.*

La sentencia recurrida se acoge a al espíritu y finalidad de la norma ,

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

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

sufragados por la iniciativa privada. Este objetivo se proyecta con claridad en la exigencia legal de que los gastos publicitarios sirvan para divulgar la celebración del evento.

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

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

En términos muy similares se pronunciaba el Real Decreto 895/2003, relativo al acontecimiento "Año Santo Jacobo 2004". Y no parece de recibo pretender que ese fundamental deseo de dotar a estos incentivos de la indispensable y constitucionalmente tutelada seguridad jurídica se haya visto relajado o atenuado con la entrada en vigor de la Ley 49/2002, que únicamente pretendía la creación de un marco jurídico estable, manteniendo las exigencias de la seguridad jurídica para los patrocinadores, lo que explica la competencia exclusiva que se atribuye a los Consorcios en su desarrollo reglamentario. Así resulta, además, del propio preámbulo: ,y.) 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 el 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.

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 quedarla 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».

Compartimos plenamente estos razonamientos de la sentencia recurrida, pues es evidente que para interpretar cual es la finalidad de la norma, no podemos estar exclusivamente al coste material de la publicidad, en esto caso de la tinta añadida a la etiqueta del soporte, sino al gasto que en publicidad ha dejado de pagar la Administración; pensemos por ejemplo, en una marca con implantación internacional que decide publicitar en todo el mundo un acontecimiento subvencionado. El coste de la inserción publicitaria en un envase puede ser inexistente, sin embargo el beneficio de la publicidad puede ser importante.

Tercera. No existe aplicación analógica de un beneficio fiscal.

En efecto, la sentencia de la que discrepamos recuerda que el artículo 14 prohíbe la aplicación analógica de los beneficios fiscales y de las deducciones. Lo mismo podría decirse del alcance del hecho imponible. No se trata de aplicar analógicamente otra deducción, que ni siquiera se cita, sino de determinar el alcance correcto de la norma que establece la deducción, y lo que hace la sentencia es interpretar restrictivamente el alcance de la misma.

Cuarta. *Inexistencia de violación del principio de igualdad.*

Sostiene la sentencia recurrida que se vulnera el artículo 14 en relación con el 31 de la Constitución pues se establecería con la interpretación de la sentencia recurrida una desigualdad fiscal entre las empresas que se acogen al beneficio fiscal y las que no. Es evidente que la norma es general y aplicable a todas las empresas, quienes se acogerán o no a la exención voluntariamente y dentro siempre de los límites normativos, que como hemos visto están en el 90% del importe de las donaciones recibidas, previa aprobación del Consorcio, en el que está siempre el Ministerio de Hacienda. No vemos la desigualdad.

En consecuencia, la interpretación que se sostiene por la sentencia supone una interpretación restrictiva del beneficio fiscal, que lo reduce a cantidades insignificantes y por ello carentes de lógica, en contra de las interpretaciones literal y finalista de la norma, por lo que entendemos que el recurso de casación debió desestimarse.

D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.