

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068622

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO**

Resolución de 2 de noviembre de 2017

Vocalía 3.<sup>a</sup>

R.G. 1146/2014

**SUMARIO:**

**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Grandes acontecimientos culturales y deportivos. Gastos por propaganda y publicidad en envases y embalajes.** El contribuyente impugna la liquidación por entender que los gastos de envases y embalajes tienen una finalidad esencialmente publicitaria, por lo que el total coste de su adquisición debe formar parte de la base de la deducción. De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en sentencia, de 13 de julio de 2017, recurso nº 1351/2016 (NFJ067520), nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes, ante soportes de publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario. Afirma el contribuyente que el deslinde entre 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 no es fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. Pues bien, frente a dichas alegaciones debe señalarse que, en todo caso, el coste estrictamente publicitario ha de probarse, y para los casos de dificultad invocados por el contribuyente, la mencionada sentencia del Tribunal Supremo señala que «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». No habiéndose probado coste alguno en el caso que nos ocupa, se debe confirmar la regularización inspectora. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105 y 115.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 103, 104 y 171.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 38.

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), arts. 7, 8, 9 y 10.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en las reclamaciones económico-administrativas acumuladas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **X SA (...)**, y en su nombre y representación, por D. **Nx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., ..., frente a los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) 2007 a 2009 (**A23-...**) y del IS 2010 y 2011 (**A23-...**) dictados en la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 13 de febrero de 2014 el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación correspondiente al IS 2007 a 2009 del que resultaba una cantidad a ingresar de 4.470.682,98 euros, de los cuales 3.619.621,78 euros correspondían a cuota y 851.061,20 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 14 de febrero de 2014.

Por otro lado, en fecha 25 de abril de 2016 la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación correspondiente al IS 2010 y 2011 del que resultaba una cantidad a ingresar de 1.645.344,84 euros, de los cuales 1.354.873,05 euros correspondían a cuota y 290.471,79 euros a intereses de demora. El acuerdo se notificó el 27 de abril de 2016.

El detalle de las deudas de los acuerdos de liquidación es:

### Acuerdo de liquidación **A23-...**

	2007	2008	2009	Total
Cuota	1.238.914,57	1.345.627,31	1.035.079,90	3.619.621,78
Intereses	360.980,98	306.176,30	183.903,92	851.061,20
<b>Total</b>	<b>1.599.895,55</b>	<b>1.651.803,61</b>	<b>1.218.983,82</b>	<b>4.470.682,98</b>

### Acuerdo de liquidación **A23-...**

	2010	2011	Total
Cuota	1.005.080,65	349.792,40	1.354.873,05
Intereses	228.433,81	62.037,98	290.471,79
<b>Total</b>	<b>1.233.514,46</b>	<b>411.830,38</b>	<b>1.645.344,84</b>

## Segundo.

Las actuaciones inspectoras relativas al IS 2007 a 2009 se iniciaron el día 13 de abril de 2012 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial, limitada a la comprobación relativa a la incorporación del resultado de la actuación parcial a su dependiente **X Y Z SLU** (nº NIF), referida a la comprobación de las deducciones vinculadas a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público a que se refiere el artículo 27 de la Ley 49/2002, ejercicios 2007 a 2009 y a las disminuciones al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, por la deducción del intangible de vida útil indefinida (artículo 12.7 LIS) en los ejercicios 2008 y 2009.

Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS 2007 a 2009 culminaron con la incoación del acta disconformidad **A02-...**, de fecha 12 de septiembre de 2013 y notificada ese mismo día.

Por otro lado, las actuaciones inspectoras relativas al IS 2010 y 2011 se iniciaron el día 26 de mayo de 2015 mediante la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector de alcance parcial, limitada a la incorporación del resultado de la actuación parcial realizada a su entidad dependiente **X Y Z SLU** (nº NIF) referida a la comprobación de las deducciones vinculadas a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público a que se refiere el artículo 27 de la Ley 49/2002, en la liquidación correspondiente al régimen de consolidación fiscal.

Las actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS 2010 y 2011 culminaron con la incoación del acta disconformidad **A02-...**, de fecha 11 de noviembre de 2015 y notificada ese mismo día.

Los hechos relevantes a tener en cuenta para resolver la cuestión planteada son:

**X SA** es la sociedad dominante del grupo fiscal **a/05**, en el que está integrada como sociedad dependiente **X Y Z SLU**.

En los periodos impositivos 2007 a 2011, **X Y Z SLU** aplicó la deducción prevista 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, por los gastos por propaganda y publicidad de proyección plurianual de 2 acontecimientos declarados

de excepcional interés público: la EXPO de Zaragoza (periodos 2007 y 2008) y la BARCELONA WORLD RACE (periodos 2007 a 2011).

El ajuste en los periodos 2007 a 2009 (acuerdo de liquidación **A23-...**) supuso la minoración de la base de la deducción en el importe de los gastos de envases y embalajes por no haberse probado el coste de la introducción de la publicidad en los mismos (excepción hecha de los gastos de cambio de clichés). Además, la base de la deducción también se minoró en el importe de los gastos de producción y difusión de publicidad en prensa escrita y televisión no justificados.

Por otro lado, el ajuste en los periodos 2010 y 2011 (acuerdo de liquidación **A23-...**) se limitó a minorar la base de la deducción en el importe los gastos de envases y embalajes por no haberse probado el coste de la introducción de la publicidad en los mismos (excepción hecha de los gastos de cambio de clichés).

### Tercero.

Disconforme con los acuerdos de liquidación, el interesado presentó sendas reclamaciones económico-administrativas mediante escritos en los que solicitaba la puesta de manifiesto de los expedientes para alegaciones. La dirigida contra la liquidación de los periodos 2007 a 2009 (acuerdo de liquidación **A23-...**) se presentó el 28 de febrero de 2014 y se registró con el número 00-1146-14, mientras que la interpuesta frente a la liquidación de los periodos 2010 y 2011 (acuerdo de liquidación **A23-...**) se presentó el 26 de mayo de 2016 y se registró con el número 00-3641-16.

La puesta de manifiesto para alegaciones de la primera reclamación se notificó el 5 de febrero de 2015 y éstas se presentaron el 5 de marzo de 2015. Por otro lado, la puesta de manifiesto para alegaciones de la segunda reclamación se notificó el 8 de julio de 2016 y éstas se presentaron el 1 de agosto de 2016.

El contenido de los escritos de alegaciones puede resumirse de la siguiente manera:

- Se alega la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2007 a 2009 por haberse excedido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras al no deberse tener en cuenta 157 de los 362 días de dilación imputados al obligado tributario. La razón es que, según el reclamante, en algunos requerimientos de información la Inspección no concedió un plazo de 10 días para aportar la documentación y, además, varias de las peticiones se referían a documentación que no fue utilizada en la regularización y que no estaba obligado a tener en su poder, por lo que el retraso no ha supuesto entorpecimiento de las actuaciones.

- Falta de competencia de la Inspección para negar los conceptos de gasto incluidos en la deducción por haberlos validado previamente el consorcio de cada evento.

- Improcedencia de la eliminación de la base de la deducción del coste de los envases y embalajes de los productos, por ser su principal función servir de soportes publicitarios.

- En la regularización de los periodos 2007 a 2009 debe permitirse la inclusión en la base de la deducción del importe íntegro de los gastos de producción y difusión publicitaria en prensa escrita y televisión y no solamente el de los que se ha conseguido probar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones económico-administrativas los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión, siendo los asuntos a resolver: la posible prescripción de los periodos 2007 a 2009, la competencia de la Inspección para determinar la conceptos que forman parte de la base de la deducción, la procedencia del ajuste de la base de la deducción y la deducibilidad de los gastos de producción y difusión publicitaria en prensa escrita y televisión.

### Segundo.

En primer lugar, el reclamante alega la prescripción del derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2007 a 2009 (acuerdo de liquidación **A23-...**) por haber durado las actuaciones más de 12 meses. Las

actuaciones se habían iniciado el 13 de abril de 2012 y concluyeron el 14 de febrero de 2014, imputando la Inspección 362 días de dilaciones:

Motivo	Inicio	Fin	Nº días	Días efectivos
Falta de aportación de documentación	02/06/2012	02/07/2012	31	31
Falta de aportación de documentación	31/07/2012	16/01/2013	170	170
Solicitud de aplazamiento	17/08/2012	12/09/2012	27	0
Solicitud de aplazamiento	20/09/2012	27/09/2012	8	0
Solicitud de aplazamiento	23/10/2012	30/10/2013	8	0
Solicitud de aplazamiento	06/11/2012	13/11/2013	7	0
Solicitud de aplazamiento	21/11/2012	27/11/2012	7	0
Solicitud de aplazamiento	07/12/2012	19/12/2012	14	0
Solicitud de aplazamiento	08/01/2013	16/01/2013	9	0
Solicitud de aplazamiento	07/02/2013	11/02/2013	5	5
Falta de aportación de documentación	20/02/2013	13/05/2013	83	83
Solicitud de aplazamiento	20/02/2013	25/02/2013	6	0
Solicitud de aplazamiento	05/03/2013	18/03/2013	14	0
Solicitud de aplazamiento	26/03/2013	05/04/2013	11	0
Solicitud de aplazamiento	16/04/2013	26/04/2013	11	0
Solicitud de aplazamiento	07/05/2013	13/05/2013	7	0
Solicitud de aplazamiento	22/05/2013	07/06/2013	17	17
Solicitud de aplazamiento	15/06/2013	27/06/2013	13	13
Solicitud de aplazamiento	01/08/2013	12/09/2013	43	43
			491	362

La redacción original del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) era:

*“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.*

*No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.*

*b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.*

*Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.*

*2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:*

*a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*

*En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.*

*b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.*

*Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.*

*3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.*

*(...)”*

Por otro lado, el artículo 104.2 LGT afirma:

*“2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Asimismo, el artículo 103 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), afirma:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.”

Por su parte, el artículo 104 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) dice:

“se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar...”

Finalmente, el artículo 171 RGGI dice:

“1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.”

Como puede verse, este artículo 171 RGGI establece un régimen diferenciado para la aportación de documentación según se trate de documentos que deban estar a disposición de la Inspección o no.

Así, cuando la petición de aportación se refiera a documentación que deba estar a disposición de la Inspección (la contemplada en el artículo 171.1 RGGI), no es necesario conceder plazo alguno para su aportación según el primer párrafo del artículo 171.3 RGGI.

Por el contrario, cuando la documentación requerida no deba hallarse a disposición de la Inspección (la que no aparece en el artículo 171.1 RGGI), la Inspección debe conceder un plazo mínimo de 10 días hábiles para su aportación.

a) El contribuyente cuestiona en primer lugar la **dilación del 2 de junio de 2012 al 2 de julio de 2012 (31 días)** porque en la diligencia 2, de 23 de mayo de 2012, al solicitarse la documentación que debía ser aportada, no se fijó un plazo específico para ello y, teniendo en cuenta que no pasaron 10 días hasta la siguiente visita (de 1 de junio de 2012), el plazo estaría mal computado.

Sin embargo, olvida el reclamante que en esta diligencia 2, de 23 de mayo de 2012, se está reiterando la petición de documentación que se había formulado en la diligencia 1 de 16 de mayo de 2012:

*-Listado, uno para el ejercicio 2007 y otro para el ejercicio 2008, en el que figuren las facturas correspondientes a la inversión realizada, con indicación de: Cta, de mayor en la que se han contabilizado, número de factura, fecha, proveedor, NIF del proveedor, e importe. Se solicita que antes de la próxima visita en las oficinas de la inspección se facilite la información anterior en un archivo excel, en el que vengan identificados los 2 ejercicios, a través de correo electrónico.*

Por lo tanto, carece de relevancia que no haya transcurrido el plazo de 10 días hábiles desde que pidió la aportación de la documentación hasta la fecha para la que inicialmente se solicitó (entre el 17 de mayo del 2012 y el 23 de mayo de 2012), porque sí que había transcurrido dicho plazo desde la solicitud en diligencia de 16 de mayo de 2012 hasta la fecha (2 de junio de 2012) en que se inicia el cómputo de la dilación

Por otro lado, debemos salir al paso de la alegación según la cual la Inspección no señaló el plazo en el que debía aportarse la documentación. Efectivamente, del examen de las diligencias se concluye que la Inspección solicitaba la aportación de la documentación “para la próxima visita” y, además, señalaba la fecha de esa próxima visita, por lo que es evidente que sí que se fijaba la fecha en la que se debía aportar la documentación.

b) El contribuyente impugna la **dilación del 31 de julio de 2012 al 16 de enero de 2013 (170 días)** imputada por la no aportación de justificación de los conceptos incluidos en las facturas correspondientes a los cambios de clichés.

Esta documentación se solicitó en la diligencia 11, 24 de julio de 2012, y debía aportarse en la siguiente visita, el 30 de julio de 2012. La información se solicitó para obtener un mayor detalle del contenido de las facturas, es decir, no eran las facturas propiamente, que ya habían sido aportadas, sino aclaración de su contenido, por lo

que no se trataba de documentación que debiera estar a disposición de la Inspección en los términos del artículo 171.3 RGGI. Así pues, era necesario conceder un plazo mínimo de 10 días hábiles para su aportación.

El plazo de 10 días hábiles terminaba el sábado 4 de agosto de 2012, día en que podía haberse aportado la documentación en las oficinas de correos en los términos del entonces vigente artículo 38.4.c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. Por tanto, de la dilación de 170 días imputada han de excluirse 5 días (desde el 31 de julio de 2012 hasta el 4 de agosto de 2012), por lo que el primer día de dilación sería el 5 de agosto de 2012. Como el representante de la sociedad manifestó el 16 de enero de 2013 que no disponía de la documentación, la dilación que debe computarse es de 165 días (del 5 de agosto de 2012 al 16 de enero de 2013).

Además, el reclamante impugna esta dilación porque la falta de aportación puntual de la documentación no entorpeció el desarrollo de las actuaciones. De hecho, en base a esa falta de aportación se propuso un ajuste en el acta que fue posteriormente descartado en el acuerdo de liquidación, lo que, según él, evidencia la innecesariedad de la documentación en cuestión.

A este respecto, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho tercero de su sentencia de 21 de marzo de 2017 (recurso 351/2016) ha dicho:

*...La noción de "dilaciones imputables al contribuyente" se define como el retraso en que incurriere al cumplimentar las solicitudes de información, requerimientos o comparecencias, así como el que se derive de los aplazamientos que interesare. Podemos ya, pues, dejar sentados dos criterios al respecto: en primer lugar, que la noción de "dilación" incluye tanto las demoras expresamente solicitadas por el obligado tributario y acordadas por la Inspección como aquellas pérdidas materiales de tiempo provocadas por su tardanza en aportar los datos y los elementos de juicio imprescindibles para la tarea inspectora; en segundo término, y como corolario de la anterior, se ha de dejar constancia de que la "dilación" es una idea objetiva, desvinculada de todo juicio o reproche sobre la conducta del inspeccionado.*

*Al alcance meramente objetivo (transcurso del tiempo) se ha de añadir que no basta su mero discurrir, resultando también menester que la tardanza, en la medida en que hurta elementos de juicio relevantes, impida a la Inspección continuar con normalidad el desarrollo de su tarea. En tal tesitura, el tiempo perdido no puede imputarse a la Administración a los efectos de computar el plazo máximo de duración de las actuaciones.*

*Por su parte, la STS de 28 de enero de 2011 ( casa. 5006/2005) afirma que no cabe identificar falta de cumplimiento en su totalidad de la documentación exigida con dilación imputable al contribuyente para atribuirle a éste las consecuencias del retraso en el suministro de la documentación, ya que sólo puede tener relevancia en el cómputo del plazo cuando impida continuar con normalidad el desarrollo de la actuación inspectora.*

(...)

*En definitiva, si todo ello se entiende de este modo, se seguiría la misma doctrina que se desprende de la sentencia de 19 de julio de 2016 (RC 2553/2015, FD Sexto), en la que se declaró que de la consolidada doctrina jurisprudencial sobre dilación imputable no deriva que basta confirmar que la Inspección siguió practicando diligencias y actuaciones para negar la posibilidad de imputar dilaciones al inspeccionado por la tardía aportación de documentación requerida, porque resulta posible y razonable entender que **la aportación tardía de la documentación, siempre que su requerimiento fuera pertinente, aun cuando no impidiera seguir practicando diligencias y actuaciones, sí demoró la finalización del procedimiento de inspección**, y de lo que se trata es de decidir si se respetó el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras legalmente previsto (en este sentido la sentencia de 20 de diciembre de 2016, casación 2298/2015).*

Así pues, lo relevante es que, independientemente de que el procedimiento pudiera continuar a pesar de las dilaciones, su discurrir fue innegablemente ralentizado por la demora en la aportación (o negativa a aportar) de documentación por el interesado.

Por otro lado, el hecho de que la información no se haya utilizado finalmente en la regularización no significa que carezca de relevancia. De hecho, en el caso que nos ocupa, la petición de documentación, que no fue atendida, estaba plenamente justificada y guardaba relación directa con el objeto comprobado (la base de la deducción).

Es criterio de este Tribunal, expuesto en resoluciones tales como la de 28-05-2013 (RG 4909/09), , el considerar que:

<<Cabe señalar los reiterados pronunciamientos de este TEAC en el sentido de que corresponde a la Inspección, y no al obligado tributario, juzgar acerca de la conveniencia de solicitar una determinada documentación. (...)

Así ya desde antiguo en resoluciones tales como la de 29-06-2006 (RG 2831/03) y 19-01-2007 (RG 701/05). Y así lo entiende también el Tribunal Supremo en su sentencia de 29-07-2000, que recogemos en nuestra Resolución de 30-05-2012 (RG 5347/10) cuando dice que:

*“La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales”.*

Asimismo, según Resolución de este TEAC, R.G 5347-2010. “(...) en cuanto a la trascendencia final que la documentación requerida ha tenido en la liquidación finalmente practicada este Tribunal ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones indicando que la imputación de dilación al contribuyente por retraso en la aportación de documentación no está subordinada al hecho de que a la documentación finalmente aportada haya tenido una mayor o menor trascendencia en la liquidación que ultima las actuaciones ya que una cosa es comprobar y otra terminar regularizando lo comprobado por haberse apreciado irregularidades consecuencia de dicha comprobación. (RG 701/05).”>>

Y continuábamos diciendo en nuestra resolución de 30-05-2012 (RG 5347/10).

<<En la misma Sentencia (STS 29-07-2000) nuestro Tribunal Supremo señala que para justificar y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética. Lo que interesa, lo que ha de exigirse a la Administración, es que se trate de datos que en sí mismos contengan una trascendencia tributaria potencial (así, Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2007 y 19 de febrero de 2007), lo que podrá ocurrir siempre y cuando se trate de datos económicos, patrimoniales y, por otra parte, que su petición no esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados>>.

Asimismo, el reclamante manifiesta que se trata de documentación que no tenía obligación de tener en su poder ni conservar, puesto que no estaba específicamente exigida en la norma reguladora de la deducción. Sin embargo, el detalle de los gastos por cambios de clichés es una información que bien podría hallarse a disposición de la empresa, en cuanto justificativa de dichos gastos, y por eso se solicitó. De ser cierto lo que dice el reclamante (que no tenía la documentación), debería haber adelantado la comunicación a la Inspección de la ausencia de dicha información, cosa que no hizo hasta el 16 de enero de 2013, momento en que fue correctamente detenido el cómputo de la dilación por la Inspección.

c) Por último, el contribuyente entiende que no se le debe imputar la **dilación del 20 de febrero de 2013 al 13 de mayo de 2013 (83 días)**. En la diligencia 22, de 11 de febrero de 2013, la Inspección pidió la aclaración del motivo de la inclusión de facturas del año 2008 y 2007 en el archivo correspondiente a las facturas de Producción de TV de 2009. La Inspección computó la dilación desde el 20 de febrero de 2013 porque fue la fecha fijada en la diligencia 22, de 11 de febrero de 2013, para la aportación de la documentación había sido el día 19 de febrero de 2013.

Como en el caso anterior, hemos de dar la razón al reclamante. La documentación solicitada no debía estar a disposición de la Inspección por lo que era necesario conceder un plazo mínimo de 10 días hábiles para su aportación (171.3 *in fine* RGGI). Los 10 días hábiles finalizaban el viernes 22 de febrero de 2013, por lo que la dilación debió computarse desde el día 23. Por tanto, de acuerdo con lo dicho en el caso precedente, la dilación a computar es de 80 días (desde el 23 de febrero de 2013 hasta el 13 de mayo de 2013), así que se eliminan 3 días de la dilación imputada.

Por otro lado, el reclamante también impugna esta dilación porque la falta de aportación puntual de la documentación no entorpeció el desarrollo de las actuaciones. También en base a dicha documentación se propuso un ajuste en el acta que fue posteriormente descartado en el acuerdo de liquidación, lo que, según él, evidencia la innecesariedad de la documentación en cuestión.

Sobre este particular nos remitimos a lo dicho para la dilación anterior, en el sentido de que la continuación de las actuaciones durante el tiempo en que se imputa la dilación no significa que no se haya demorado la conclusión de las mismas y, por otra parte, que la no utilización de la documentación en la regularización no implica que su petición no fuera pertinente.

Por todo lo dicho anteriormente, de los 362 días de dilaciones imputados hemos de eliminar 8 días, dando lugar a unas dilaciones de 354 días. Según esto, las actuaciones no habrían sobrepasado los 12 meses (más dilaciones) máximos de duración, puesto que, habiéndose iniciado el 13 de abril de 2012, el último día del plazo del procedimiento, una vez computados los 354 días de dilaciones, era el 4 de abril de 2014 (las actuaciones terminaron el 14 de febrero de 2014).

### Tercero.

Rechazada la pretensión de prescripción, pasamos a examinar la siguiente alegación del reclamante, que defiende que la Inspección carece de competencia para negar los conceptos de gasto incluidos en la deducción por haberlos validado previamente el consorcio de cada evento.

La cuestión debe resolverse a la luz de lo dispuesto 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:

#### **“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 específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.

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

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

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

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

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

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

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el 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.*

*(...)"*

A su vez, el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (redacción vigente a partir de 2008) dice:

**"Artículo 7. Contenido y ámbito de aplicación.**

*1. La aplicación de los beneficios fiscales, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, estará sujeta, en todo caso, a la ley específica por la que se apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público correspondiente.*

*2. La aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo.*

*3. La Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente."*

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

*1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este Reglamento y reúnan las siguientes condiciones:*

*a) Que consistan en:*

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

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

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

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

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

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

(...)"

#### **"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 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.

(...)

5. 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."

#### **"Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente.**

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

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

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

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

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

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

La entidad incluyó como base de deducción el coste íntegro de la adquisición de los envases y embalajes. La Inspección rechazó esta postura aduciendo que solo podrían acogerse a la deducción el coste de inserción del logo del evento en tales envases y embalajes, pero no el coste de adquisición de dichos envases y embalajes, ya que ese coste de adquisición no encajaba en la definición de “gastos de propaganda y publicidad” legalmente establecida. No habiendo sido probada por la entidad esos costes de insertar la publicidad del acontecimiento en los envases y embalajes, no se admitió la deducción de importe alguno por el concepto de envases y embalajes .

El reclamante afirma que, de acuerdo con el artículo 10.2.e) del Real Decreto 1270/2003, es el Consorcio, no la Inspección, quien tiene la competencia para determinar qué gastos han de incluirse en la base de la deducción.

La posibilidad de comprobar el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece en el artículo 115.3 LGT:

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

Para el caso de las deducciones por acontecimientos de especial interés público, la posibilidad de comprobación aparece expresamente en el artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

A juicio de este Tribunal, la posibilidad de comprobación posterior por la Inspección no entra en conflicto con el criterio de la Dirección General de Tributos expuesto en consultas números 799/2001 y 1588/2010. Así, en la primera de ellas define el “reconocimiento previo” a que se refiere el artículo 9.1 del RD 1270/2003, en última instancia, como deliberar sobre la solicitud formulada por el contribuyente y pronunciarse expresamente sobre al misma. En la segunda se afirma que calificados por el Consorcio como de “esenciales” los gastos de publicidad y propaganda “...la Administración Tributaria no podrá alterar la calificación de esencial realizada por el Consorcio, en la medida en que exista completa identidad de hechos y circunstancias...”. Y ello por cuanto que una cosa es pronunciarse acerca de la idoneidad o no del gasto o proyecto (o su carácter como de esencial o no) a efectos del acontecimiento de excepcional interés de que se trate, y otra la determinación de la concreta base fiscal de la deducción en el ejercicio de las facultades de comprobación posterior que a la Administración tributaria le otorga el anteriormente transcrito artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

Tampoco la posibilidad de comprobación afecta a los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, pues es claro que la posibilidad de comprobación posterior está avalada por las normas tributarias generales y también por las específicas del beneficio fiscal. Además, el propio certificado de reconocimiento previo emitido por la Administración Tributaria advierte al interesado de la posibilidad de una comprobación posterior de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.

Por tanto, hemos de descartar la pretensión del reclamante porque la Inspección sí es competente, de acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 49/2002, para comprobar la idoneidad de los gastos de envases y embalajes para formar parte de la base de la deducción. Ni la existencia del certificado del consorcio ni la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003, pueden servir de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda.

Este criterio ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (recurso 1351/2016), en la que el Alto Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso similar a este, en el

que también estaba en liza si la Inspección podía comprobar la aptitud de los gastos en envases y embalajes para ser incluidos en la base de la deducción. Su Fundamento de Derecho Noveno dice:

*“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.”*

#### **Cuarto.**

El reclamante también impugna la liquidación por entender que los gastos de envases y embalajes tienen una finalidad esencialmente publicitaria, por lo que el total coste de su adquisición debe formar parte de la base de la deducción.

Como se ha señalado, el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 13 de julio de 2017 se ha pronunciado en un caso similar a éste. Esta sentencia resuelve un recurso de casación presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (recurso 64/2014). Tras un análisis exhaustivo de la problemática, confirma la resolución de este Tribunal Central de 5 de marzo de 2014 recaída en la reclamación nº 6794-2011 R.G. que había sido anulada por la Audiencia Nacional, avalando así la actuación de la Inspección. Su fundamento jurídico séptimo dice:

*“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.”

De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la anterior Sentencia, nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes ante soportes de publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario.

Afirma el contribuyente que el deslinde entre 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 no es fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. Frente a dichas alegaciones debe señalarse que, en todo caso, el coste estrictamente publicitario ha de probarse, y para los casos de dificultad invocados por el reclamante, la sentencia del Tribunal Supremo señala que “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.”

No habiéndose probado coste alguno, no podemos estimar la pretensión del reclamante, debiéndose confirmar la regularización inspectora

#### Quinto.

Por último, el reclamante alega que en la regularización de los periodos 2007 a 2009 debe permitirse la inclusión en la base de la deducción del importe íntegro de los gastos de producción y difusión publicitaria en prensa escrita y televisión y no solamente el de los que se ha conseguido probar.

El importe de la deducción eliminada por este ajuste asciende, en los años 2007 a 2009, a 143.008,18 euros, que corresponde a una base de deducción total de 953.387,86 euros.

Hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 105.1 LGT, que dice:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”

El reclamante no niega que no haya conseguido acreditar documentalmente los gastos no admitidos por la Inspección. Lo que pretende es que se le den por justificados los gastos no acreditados debido al esfuerzo probatorio

realizado para confirmar la realidad de los que sí se han admitido. Además, también trata de justificar la falta de prueba en la creencia de que, como el Consorcio había aceptado la totalidad del gasto en publicidad en prensa escrita y televisión, no consideró que fuera necesario conservar justificación alguna.

No cuestionamos la dificultad de la prueba que se exige por la Inspección, pero lo cierto es que no puede pretenderse que se acepte sin más que esos gastos cumplieron los requisitos para formar parte de la base de la deducción. En otras palabras, el contribuyente no puede exigir que la Inspección haga un “muestreo” y acepte el todo cuando solo se ha conseguido probar una parte.

Por lo demás, el principio de proximidad de la prueba hace que, en este caso, la obligación de justificar los aspectos controvertidos recayera sobre el contribuyente, pues era él quien tenía una mayor facilidad de obtención de la misma.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en las presentes reclamaciones económico-administrativas,

**ACUERDA:**

DESESTIMARLAS, confirmando los acuerdos de liquidación impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.