

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069799

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 383/2016

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

Alega el interesado la procedencia de aplicar el remanente de gastos realizados en 2009 en la base de cálculo de la deducción para 2010. Pues bien, a efectos de resolver la controversia es preciso aclarar la diferencia existente entre el límite que opera sobre las deducciones generadas y acreditadas en un periodo y que pueden ser objeto de deducción en el mismo, que se calcula sobre la cuota íntegra; y, el límite que opera en el cálculo de determinadas deducciones en un periodo concreto para determinar su importe, que en el presente caso sería el límite previsto en el segundo párrafo del art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo).

Pues bien, las deducciones por actividades de mecenazgo generadas correctamente en un periodo y acreditadas debidamente sí podrían trasladarse a ejercicios futuros en caso de insuficiencia de cuota íntegra en el Impuesto, y así está previsto en el cuarto párrafo del art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), si bien los gastos que den derecho a la deducción en un determinado periodo en ningún caso podrán trasladarse a otro ejercicio a efectos de calcular la deducción en otro periodo, y ello por dos motivos: porque ello supondría una alteración del principio del devengo y, porque el art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo) que regula la deducción se configura de forma que el importe del gasto sobre el que se aplica el porcentaje de deducción y el límite sobre el que se calcula la deducción máxima se hayan producido en un mismo periodo. Así las cosas, podemos concluir que las cantidades pendientes de deducción por deducciones generadas y no aplicadas por insuficiencia de cuota son las únicas cuantías que se podrían trasladar a ejercicios futuros según la normativa del Impuesto y de la deducción. Por ello, de existir gastos en el año 2009 que no pudieron formar parte de la base de la deducción generada en dicho ejercicio por sobrepasar el límite del 90% de las donaciones al Consorcio, los mismos no podrían trasladarse al periodo 2010 al objeto de generar una mayor deducción en ese año. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106 y 115.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 14, 16, 19 y 106.

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.

Ley 51/2007 (PGE para 2007), disp. adic. 59^a

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad **X ESPAÑA SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. Jx..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 18-12-2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 18-12-2015 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010, 2011 y 2012, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad X ESPAÑA SA., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el día 21-12-2015 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 13-02-2014.

La entidad X ESPAÑA SA presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación por los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE DEL GRUPO	LÍQUIDO A INGRESAR
2010	102.811.821,86	5.452.048,27
2011	36.525.435,20	-660.280,65
2012	82.888.101,40-	2.615.017,89

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes correspondientes a los periodos impositivos que se indican a continuación.

EJERCICIO	Importe solicitado a devolver	Importe efectivo devuelto	Fecha de devolución
2011	660.280,65	660.280,65	11-01-2013
2012	2.615.017,89	2.615.017,89	27-01-2014

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio	Base Imponible del Grupo	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Intereses demora	Deuda tributaria
2010	107.347.902,36	7.864.595,42	5.452.048,27	2.412.547,15	515.888,51	2.928.435,66
2011	45.638.816,82	2.073.733,84	-660.280,65	2.734.014,49	432.894,11	3.166.908,60
2012	90.378.355,49	-348.986,91	-2.615.017,89	2.266.030,98	200.838,63	2.466.869,61

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **X ESPAÑA SA.**, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 427: *"FABRICACIÓN DE CERVEZA Y MALTA DE CERVEZA"* del IAE.

Segundo.

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

- La entidad **X ESPAÑA SA** es la dominante del Grupo de Consolidación Fiscal **a/98**.
- En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010, 2011 y 2012 consignó el obligado tributario los gastos financieros correspondientes a un préstamo destinado a la adquisición de la entidad portuguesa **SOCIEDADE ZZ... SA** (en adelante, **SZZ**), considerando la Inspección la procedencia de minorar tales gastos financieros tras la comprobación del valor de mercado en la compra de la entidad **SZZ**, actuando como vendedor **INTERNATIONAL WS**, entidad perteneciente al grupo mundial X.
- En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010, 2011 y 2012 aplicó el obligado tributario unas deducciones por los acontecimientos: *"Guadalquivir, río de Historia"* y *"Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812"*, procediendo la Inspección a regularizar los importes dotados por el contribuyente al considerar que determinados gastos no cumplían los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción regulada en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.
- Tampoco admitió la Inspección la aplicación en el periodo 2010 de ningún remanente procedente de gastos del ejercicio 2009, rechazando asimismo la deducibilidad de los gastos de patrocinio que se hubieran equiparado a donaciones a efectos del límite del 90% en relación al acontecimiento *"Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812"*.

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, notificado el 21-12-2015, interpuso con fecha 20-01-2016, ante este TEAC la reclamación económico administrativa nº 383/16 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando las alegaciones siguientes:

Primera.- Deducibilidad de los gastos financieros consignados por el obligado tributario en los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

Segunda.- Procedencia de las deducciones aplicadas por el contribuyente respecto de los acontecimientos: “Guadalquivir, río de Historia” y “Commemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812”.

Tercera.- Procedencia de aplicar el remanente de gastos realizados en 2009 en la base del cálculo de la deducción del ejercicio 2010.

Cuarta.- Deducibilidad de los gastos de patrocinio satisfechos al Consorcio del “Bicentenario de la Constitución de 1812” que se han tenido en cuenta a efectos de calcular el límite de la deducción aplicable en los periodos 2010, 2011 y 2012.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presentereclamación económico-administrativa por la que el interesado solicita la nulidad del Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado TERCERO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Alega en primer lugar el interesado la deducibilidad de los gastos financieros consignados por el obligado tributario en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, manifestando al respecto lo siguiente:

“En la medida en que los gastos financieros en cuestión fueron gastos reales y se encontraban reflejados en el resultado contable de **XESA**, determinado de acuerdo con las normas a tal efecto aplicable, habría que preguntarse en qué precepto de la Ley del Impuesto se recogería la corrección que la Inspección propone. Se entiende, porque es el único citado, que la rectificación del resultado contable vendría dada por el artículo 16.1 del Texto Refundido y en este sentido ha de señalarse que el mismo permite a la Administración proponer una corrección valorativa de la operación de compra y la legitimaría a cuestionar, igualmente, si los intereses establecidos en el préstamo se ajustan o no a valores de mercado, pero no permite, en opinión de esta parte, extender sus efectos a la calificación de los intereses de un préstamo como deducibles o no, sobre la base del cambio de valoración no del propio préstamo, sino de la operación parcialmente financiada con el mismo.”

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso señalar que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo, un aumento sobre los ingresos declarados), es el interesado quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos de poder deducir gastos. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 20-06-2012, rec. nº 3421/2010 y STS de 26-10-2012, rec. nº 4724/2009) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica (en la vertiente de ingresos) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación, no podrá entenderse que ha nacido el

derecho a deducir, disponiendo por su parte el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT) que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

Por otro lado, un requisito fundamental es que el gasto debe responder a un hecho económico real, es decir, debe responder a la contraprestación de operaciones efectivamente realizadas y no simuladas o ficticias, aunque estén registradas contablemente.

Así pues, en cuanto a la admisión de la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades cabe destacar los siguientes requisitos:

1. Contabilización del gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en una cuenta de Reservas (artículo 19.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante TRLIS).

Artículo 19.3 del TRLIS: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.”*

2. Justificación mediante factura completa o cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho. Además el gasto debe corresponderse con una operación efectivamente realizada (artículo 106.3 del TRLIS; RD 1496/2003; TEAC 19-01-01; DGT CV 16-11-2006).

Al respecto, la tesis que debe imponerse en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades es aquella que permite la libertad de prueba a la hora de justificar el gasto. En el bien entendido de que la exigencia de factura tiene relevancia en lo que se refiere a la carga de la prueba, esto es, que en el caso de que el sujeto pasivo no aporte una factura completa, será él quien deba acreditar la deducibilidad del gasto por los medios de prueba que estime convenientes debiendo por otra parte tenerse en cuenta que, aún aportándose dicha factura, la Inspección de los Tributos, en uso de sus facultades, puede verificar el resto de los requisitos exigidos en cuanto a la admisión o no de su deducibilidad.

3. Imputación según criterio de devengo (artículo 19.1 del TRLIS) con las excepciones previstas en el segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS para el caso de gastos/ingresos imputados en un período impositivo posterior/anterior al de su devengo.

Artículo 19.1 del TRLIS: *“Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

4. Correlación con los ingresos de la sociedad, en contraposición al concepto de liberalidad reflejado en el artículo 14.1.e) del TRLIS:

“No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.”

5. Principio de efectividad del gasto. Ello supone que un gasto, para ser deducible, debe ser efectivo y, por tanto, debe responder a una operación efectivamente realizada. La prueba y justificación de dicha realidad recae por expresa disposición del artículo 105 de la LGT sobre quien pretende el ejercicio de tal deducción, esto es, sobre el obligado tributario. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la deducción de los gastos está condicionada a la efectiva realidad de los mismos, si el sujeto pasivo no prueba esta circunstancia, no puede ejercitar tal derecho sin que la Administración Tributaria tenga que soportar la carga de la prueba.

Artículo 105.1 de la LGT: *“En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”*

6. Necesidad del gasto. A este respecto resulta necesario aclarar que la norma fiscal no recoge de una manera directa este requisito de deducibilidad del gasto pero sí que se infiere del principio de correlación de ingresos y gastos tal y como recoge la Consulta de la DGT de 11-05-2004, cuando dispone que:

“Aquellos gastos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente, no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.”

Así, cuando se incumpla alguno de los requisitos mencionados, se procederá a corregir el resultado contable con el objeto de determinar la base imponible por el método de estimación directa según los términos previstos en el artículo 10.3 del TRLIS: “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Tercero.

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el presente caso:

- Con fecha 19-07-2010 **X ESPAÑA SA** adquirió el 100% del capital de la entidad **SZZ** a la sociedad vinculada **INTERNATIONAL WS LIMITED** (en adelante, **IWS**). Ambas sociedades, **X ESPAÑA SA** e **IWS** forman parte del Grupo **X**.

- Las citadas acciones fueron transmitidas por 583,1 millones de euros, con base en una valoración realizada por **K...** (en adelante, **K**) a partir de una valoración del negocio en 922,7 millones de euros el cual es ajustado por la posición financiera neta e inversiones financieras por importe de 339,5 millones de euros.

- En esa misma fecha, 19-07-2010, **X INTERNATIONAL BV** prestó a **X ESPAÑA SA** 520 millones de euros para la compra de las participaciones de **SZZ**, teniendo el préstamo un interés fijo del 4,31%.

- Al objeto de comprobar la adecuación al principio de libre competencia del valor acordado en la adquisición del 100% del capital de **SZZ**, solicitó la Inspección al equipo de valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) la valoración del 100% de las acciones de la sociedad portuguesa **SZZ** en la fecha de adquisición por parte de **X ESPAÑA SA**.

- Con fecha 08-06-2015 emitió la ONFI un Informe de Valoración del que resultó un valor comprobado en la compra de las participaciones de **SZZ** de 330.400.000 €, existiendo por tanto una diferencia con el valor declarado de 252.700.000 € (583.100.000 - 330.400.000), disponiendo el citado Informe:

“En el presente Informe se ha analizado la citada valoración, concluyendo que la misma no se adecua al valor normal de mercado en dicha fecha en los términos exigidos en el artículo 16 del TRLIS, fundamentalmente por no haber ponderado adecuadamente el riesgo de Portugal, que es el entorno económico en el que opera el negocio de la empresa y sus filiales.”

- Como consecuencia de la nueva valoración del precio de compra de las participaciones de **SZZ** por parte de **X ESPAÑA**, y al estar esta compra financiada por **X INTERNATIONAL**, la Inspección consideró procedente modificar el importe de los intereses fiscalmente deducibles, para lo cual realizó el cálculo de los intereses deducibles conforme a la nueva valoración ajustando la diferencia en la base imponible.

- Como antecedentes relevantes respecto a la anterior operación destacan los siguientes:

- En 2008 tuvo lugar la adquisición del **Grupo T & N** (en adelante **T&N**) por parte del **Grupo X** y del **Grupo G**, tercer y cuarto grupo cervecero a nivel mundial, respectivamente. Ambos grupos constituyeron una empresa conjunta con el objeto de instrumentalizar la adquisición del grupo de Reino Unido y efectuar la compra de las distintas sociedades que lo conformaban.

- El acuerdo se concretó en abril de ese mismo año y, por medio del mismo, **G** adquirió los negocios de Rusia y los países bálticos, además de las operaciones de Francia, Grecia, China y Vietnam. Por su parte, **X** adquirió

los negocios radicados en el Reino Unido, Portugal (SZZ, segunda Cervecera de Portugal), Finlandia, Bélgica y Estados Unidos. La valoración que se asignó al negocio de Portugal ascendió a 988 millones de euros.

- En relación con la actividad de **IWS**, en las cuentas anuales de 2010 se dice que su actividad principal varió durante el ejercicio pasando de ser una sociedad tenedora de inversiones a una empresa financiera, manifestando su intención de liquidar la compañía una vez producida la venta de la filial.

En consecuencia, consideramos que estamos ante una operación vinculada que ha de valorarse a precio de mercado y en la que la Administración Tributaria puede comprobar el mismo.

Dispone el artículo 16 del TRLIS, regulador de las operaciones vinculadas, lo siguiente:

“1.1º. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2º. La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.”

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

(.../...)

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.”

Determinan las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia de la OCDE (en adelante “Guías”), que cuando dos empresas independientes comercian la una con la otra, las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras generalmente son determinadas a través de las fuerzas del mercado. Cuando empresas asociadas comercian entre ellas, sus relaciones comerciales y financieras podrían no estar directamente afectadas por fuerzas externas del mercado de la misma forma, aunque las empresas asociadas a menudo buscan reduplicar los mecanismos de las fuerzas del mercado en sus transacciones.

De acuerdo con los términos recogidos en el Acuerdo de liquidación dictado la Administración Tributaria Española ha intentado demostrar que ha sido preciso realizar un ajuste al precio de mercado para que las operaciones realizadas sean conformes con el principio de plena competencia, si bien, dado que los precios de transferencia no son una ciencia exacta y requieren un ejercicio de valoración tanto por parte de la Administración como por parte del contribuyente, el mencionado principio requiere de ambas partes para evaluar operaciones no vinculadas y actividades comerciales de compañías independientes y compararlas con operaciones entre entidades vinculadas, lo que puede llegar a demandar una gran cantidad de información.

Dispone la sentencia del Tribunal Supremo de 10-01-2007 (rec. n.º 375/2001) en su Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

“Consiguientemente, una vez que ha sido probada la vinculación entre dos sociedades será necesario demostrar que la operación u operaciones realizadas entre aquéllas lo han sido por un precio distinto al de mercado, dado que la vinculación entre dos o más entidades no implica, automáticamente, la presunción de que en sus transacciones estén utilizando precios diferentes a los de mercado.”

Si bien las directrices de la OCDE recomiendan en la realización del análisis de comparabilidad la utilización de comparables externos, no impiden el uso de comparables internos siempre que se justifique esta circunstancia. Así, las fuentes para determinar un precio de mercado comparable pueden provenir de:

Comparables externos:

Son los elementos de comparación de precios que se realiza entre compañías que no están incluidas dentro del Grupo económico. Las comparables externas resultan más difíciles ubicarlas, esto es debido a que la mayoría de la información pertenece a compañías privadas.

Para la búsqueda de comparables externos es necesario en muchas ocasiones la adquisición de una licencia de uso de una base de datos para la obtención de la información.

En la actualidad existen diversas bases de datos que permiten, procedente del Registro Mercantil, analizar la información financiera, descripción del negocio e información sobre innumerables compañías públicas y privadas, tanto a nivel europeo como mundial.

En estas bases es posible la localización de comparables externos cuyo grado de exactitud será mayor en función del cuidado y precisión con el que se escoja la estrategia seguida para determinar los diferentes criterios de selección, existiendo más de 100 criterios de búsqueda.

Entre otros, y a título meramente de ejemplo, se puede realizar la búsqueda por localización geográfica, actividad desarrollada clasificada por la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), por localización de determinadas palabras que figuren en su descripciones de negocio, grado de vinculación, volumen de ingresos, número de empleados, así como infinidad de ratios, etc.

Comparables internos:

Son los elementos de comparación que provienen de transacciones realizadas por la empresa con partes no controladas. La información de comparables internos es más fácil de obtener para la empresa, siempre y cuando se hayan realizado un número de operaciones significativas con partes no relacionadas.

El ya citado principio de plena competencia (arm's length) que la OCDE propugna busca en esencia determinar cuál hubiera sido el precio o margen obtenido por las partes si sus transacciones se hubieran llevado a cabo dentro de un mercado competitivo, es decir, entre partes independientes, para lo cual se estructura un marco metodológico de valoración. La finalidad de la valoración de las operaciones vinculadas a precios de mercado en el ámbito de las transacciones internacionales tiene, entre otras, la finalidad de que no se erosionen bases imponibles ni se deslocalicen beneficios gravables, de forma que la pretensión de cada país interviniente es que tribute en su territorio la parte de beneficio gravable que haya sido obtenida.

Cuarto.

En el caso que nos ocupa el valor calculado en el Informe emitido por la ONFI para las acciones resulta de aceptar las hipótesis plasmadas en el Informe de **K** con las siguientes excepciones:

La tasa de descuento aplicada a los flujos de caja libre fue del 8,48% (6,8% en el Informe de **K**) como consecuencia de:

1. En el coste de los fondos propios se modificó el tipo de interés sin riesgo considerado: 5,33% resultante de la media aritmética de los rendimientos exigidos al bono portugués a diez años durante los tres meses anteriores a la fecha de la operación, en consonancia con pronunciamientos generales en materia valorativa.

2. En el coste de los fondos ajenos se incorporó una prima por riesgo portugués de 0,6% de acuerdo con Damodaran Adj. Default Spread (fichero 1/10).

3. Se corrigieron los flujos por impuestos como consecuencia de tomar un tipo impositivo más ajustado a la reforma fiscal aprobada en Portugal con anterioridad a la operación: el 28,5% (en vez del 28% considerado por **K**) y como consecuencia de ajustar las depreciaciones y amortizaciones a las previsibles desde un punto de vista de las cuentas anuales de las sociedades del subgrupo cuya dominante es **SZZ**, es decir, eliminando la mayor depreciación considerada en el Informe por considerar el enfoque de valor desde la óptica del grupo **X**.

Este informe goza de presunción de certeza "iuris tantum", tal y como ha reconocido para un supuesto similar la Audiencia Nacional en Sentencia de 2 de febrero de 2009, Recurso contencioso-administrativo 573/2006, confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2011 en Recurso de Casación 2446/2009:

"(...)

Sin embargo esta Sala, valorando los medios de prueba practicados conforme a los principios procesales que rigen este procedimiento y a tenor de las reglas de valoración contenido en las normas que las regulan, ha concluido que en ningún caso se ha desvirtuado la presunción de certeza "iuris tantum" de la que goza el referido informe técnico en que se ha basado el acto administrativo originario recurrido, y ello por mor del principio de discrecionalidad técnica que rige para la actuación administrativa.

Se ha de recordar que la discrecionalidad técnica expresada surge de una presunción de certeza o de razonabilidad de la actuación administrativa, apoyada en la especialización y la imparcialidad de los órganos establecidos para realizar la calificación. De modo que dicha presunción "iuris tantum" sólo puede desvirtuarse si se acredita la infracción o el desconocimiento del proceder razonable que se presume en el órgano administrativo en cuestión, bien por desviación de poder, arbitrariedad o ausencia de toda posible justificación del criterio adoptado, entre otros motivos, por fundarse en patente error, debidamente acreditado por la parte que lo alega.

El que un informe técnico emitido por un órgano administrativo goce de una fuerte presunción de neutralidad y acierto se debe, en relación al primer, a que, nacido de un órgano administrativo, ha de entenderse que fue emitido respetando el postulado de objetividad que el artículo 103 de la Constitución (RCL 1978, 2836) proclama para la actuación de la Administración pública; y el segundo, por la solvencia técnica de quien lo emite. En el caso de autos, se reitera, el informe técnico en que se fundamenta el acuerdo liquidador ha sido elaborado por un Inspector de Hacienda que a su vez es Doctor en Ingeniería Industrial, y de lo que se está resolviendo en este proceso es determinar si esos proyectos por los que la obligada se ha deducido son o no actividades de I+D e IT según el artículo 33 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades."

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 15 de diciembre de 2011, añade lo siguiente:

"Se hace referencia a la discrecionalidad técnica que rige la actuación administrativa, si bien que debe precisarse que ello tiene lugar en cuestiones que han de resolverse, como en el presente caso, por un juicio fundado en elementos de carácter exclusivamente técnico "que en cuanto tal escapa al control jurídico, que es el único que pueden ejercer los órganos jurisdiccionales y que, naturalmente, deberán ejercerlo en la medida en que dicho juicio técnico afecte al marco legal en que se encuadra, es decir, sobre las cuestiones de legalidad que se planteen en el caso, utilizando al efecto todas las posibilidades que se han ido incorporando a nuestro acervo jurídico" Y tras afirmar la presunción de certeza o de razonabilidad de la actuación administrativa, apoyada en la especialización y la imparcialidad de los órganos establecidos para realizar la calificación y que dicha presunción "iuris tantum" sólo puede desvirtuarse si se acredita la infracción o el desconocimiento del proceder razonable que se presume en el órgano administrativo en cuestión, bien por desviación de poder, arbitrariedad o ausencia de toda posible justificación del criterio adoptado, entre otros motivos, por fundarse en patente error, debidamente acreditado por la parte que lo alega".

Todo ello a salvo de que los propios funcionarios de la Unidad de Valoraciones de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional dispongan de la cualificación profesional necesaria para el análisis de la documentación aportada, en cuyo caso este Tribunal Central considera que no sería imprescindible el auxilio pericial de otros funcionarios especializados.

Así las cosas, no habiendo aportado el interesado documentación alguna que desvirtúe la valoración realizada por la Administración, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, debiéndose adecuar el importe de los intereses fiscalmente deducibles al valor comprobado en la compra de las participaciones de **SZZ** (330.400.000 €), siendo en cualquier caso preciso resaltar que, a pesar de la relevante reducción realizada por la ONFI en el Valor del Negocio en relación con el valor considerado por K, dicho valor se encuentra en la parte superior de las referencias de mercado consideradas en el propio Informe de K, si bien, el rango de valores de

mercado en los que coincidía la valoración realizada por múltiplos de transacciones y de mercado de **K** comprendía el intervalo de 228,9 millones de euros a 361,8 millones de euros.

Quinto.

Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado a la procedencia de las deducciones aplicadas por el contribuyente respecto de los acontecimientos: “*Guadalquivir, río de Historia*” y “*Commemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812*”, manifestando al respecto lo siguiente:

“La normativa no prevé que tenga que haber un coste adicional en el soporte publicitario empleado para su consideración como base de la deducción. Una vez aceptado el envase como un soporte válido de publicidad y propaganda es el consorcio (con un representante del Ministerio de Hacienda) el que tiene la potestad de determinar la forma de calcular el coste a tener en cuenta. Así en la lata la publicidad se hace a través del envase, siendo el coste indivisible y por ejemplo en la botella al hacerse la publicidad en la etiqueta (separable de la botella), se considera el coste de la etiqueta.

En opinión de esta parte, en conclusión, no son aceptables los argumentos de la Inspección para la regularización propuesta en relación a la inclusión del coste de producción de los envases y embalajes como base de las deducciones por Acontecimientos de excepcional interés público del ejercicio 2010: Guadalquivir Río de Historia y Bicentenario Constitución de 2012.

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que lo que aquí se discute es el cambio de criterio en cuanto a considerar el coste de producción de los envases y embalajes y no cuestiones de otra naturaleza (prueba de coste incremental) a juicio de esta parte la actuación de la Inspección supone, en definitiva, un flagrante incumplimiento del Principio de Seguridad Jurídica reflejado en la doctrina de los actos propios antes mencionado, lo que de por sí invalidaría los argumentos técnicos expuestos en la liquidación objeto de recurso.”

Dispone el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, lo siguiente:

“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, determina:

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.”

Manifiesta el interesado que es el Consorcio, no la Inspección, quien tiene la competencia para determinar qué gastos han de incluirse en la base de la deducción.

Pues bien, la posibilidad de que la Inspección compruebe el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece recogida en el artículo 115.3 de la LGT 58/2003, en el que se indica:

“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 recogida en el artículo 27.4 de la Ley 49/2002, si bien, 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 puesto 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 posterior comprobación 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 13-07-2017 (recurso nº .../2016), en la que el Alto Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso similar a éste, 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 señala:

“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."

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior no podemos sino desestimar las pretensiones del interesado al respecto.

Sexto.

Además de lo anterior, alega el interesado que en las latas la publicidad se hace a través del envase, siendo el coste indivisible, habiéndose pronunciado el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 13-07-2017 en un caso similar a éste. Esta sentencia resuelve un recurso de casación presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10-03-2016 (recurso nº .../2014), citada por el interesado en su escrito de alegaciones, confirmando, tras un exhaustivo análisis, la resolución de este Tribunal Central de 05-03-2014 (recaída en la reclamación nº 6794/11 que había sido anulada por la Audiencia Nacional), avalando así la actuación de la Inspección.

Su Fundamento Jurídico Séptimo señala:

"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 aquellos 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 podrá formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario.

Asimismo debe señalarse que, en todo caso, el coste estrictamente publicitario ha de probarse, y para aquellos casos en 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 sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, 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.”

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, no habiendo probado el interesado en el caso que nos ocupa la existencia de coste alguno de tales características publicitarias, no podemos sino desestimar las pretensiones del reclamante también en este punto.

Séptimo.

Asimismo, alega el interesado la quiebra de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

Pues bien, en el Fundamento de Derecho SEXTO anterior ya hemos hecho referencia a la ausencia de quebrantamiento de los citados principios al encontrarse la posibilidad de comprobación posterior por parte de la Administración avalada por las normas tributarias generales y también por las específicas del beneficio fiscal, siendo relevante asimismo señalar 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, por lo que la Administración no iría, en ningún caso, en contra de sus propios actos, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Octavo.

Alega a continuación el interesado la procedencia de aplicar el remanente de gastos realizados en 2009 en la base de cálculo de la deducción para 2010.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso aclarar la diferencia existente entre:

- El límite que opera sobre las deducciones generadas y acreditadas en un periodo y que pueden ser objeto de deducción en el mismo, que se calcula sobre la cuota íntegra, y
- El límite que opera en el cálculo de determinadas deducciones en un periodo concreto para determinar su importe, que en el presente caso sería el límite previsto en el segundo párrafo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Las deducciones por actividades de mecenazgo generadas correctamente en un periodo y acreditadas debidamente sí podrían trasladarse a ejercicios futuros en caso de insuficiencia de cuota íntegra en el Impuesto, y así está previsto en el cuarto párrafo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, si bien los gastos que den derecho a la deducción en un determinado periodo en ningún caso podrán trasladarse a otro ejercicio a efectos de calcular la deducción en otro periodo, y ello por dos motivos:

1. Porque ello supondría una alteración del principio del devengo y,
2. Porque el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 que regula la deducción se configura de forma que el importe del gasto sobre el que se aplica el porcentaje de deducción y el límite sobre el que se calcula la deducción máxima se hayan producido en un mismo periodo.

Así las cosas, podemos concluir que las cantidades pendientes de deducción por deducciones generadas y no aplicadas por insuficiencia de cuota son las únicas cuantías que se podrían trasladar a ejercicios futuros según la normativa del Impuesto y de la deducción. En este mismo sentido se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 07-11-2012 (rec. nº 6765/2010) referida a beneficios fiscales relativos al régimen fiscal del mecenazgo, donde también se pretendió por el obligado tributario la aplicación del beneficio en un ejercicio distinto al de realización de los gastos, y en la que, asimismo, se reitera lo ya dispuesto en la sentencia de 05-03-2012 (rec. casación nº 5813/2008) al señalar lo siguiente:

“...Tampoco puede ser acogida favorablemente esta queja. La deducción únicamente podía surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio ya devengado, esto es en el periodo impositivo 2002, (... /...)

Cuestión diferente es que no hubiera podido hacerse efectiva la deducción en el ejercicio del año 2002 por insuficiencia de cuota. Esta circunstancia estaba prevista en la propia disposición adicional novena (apartado dos, punto 2), conforme a la que las cantidades no deducidas podían aplicarse, respetando igual límite (35 por 100 de la cuota íntegra), en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyeran dentro de los cinco años inmediatos y sucesivos.”

Por ello, conforme al criterio del Tribunal Supremo, de existir gastos en el año 2009 que no pudieron formar parte de la base de la deducción generada en dicho ejercicio por sobrepasar el límite del 90% de las donaciones al Consorcio, los mismos no podrían trasladarse al periodo 2010 al objeto de generar una mayor deducción en ese año, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en su reciente resolución de 08-02-2018.

Noveno.

Finalmente, alega el interesado la deducibilidad de los gastos de patrocinio satisfechos al Consorcio *del “Bicentenario de la Constitución de 1812”*, cuyo criterio comparte este Tribunal, que se han tenido en cuenta a efectos de calcular el límite de la deducción aplicable en los periodos 2010, 2011 y 2012.

El apartado 5 de la Disposición Adicional 59ª de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, que estableció los beneficios fiscales para el citado acontecimiento: “Bicentenario de la Constitución de 1812”, incluyó el segundo párrafo que exponemos a continuación:

“No obstante, las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio, por los espónsos o patrocinadores al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 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, encargadas de la realización de programas y actividades del acontecimiento, se tendrán en cuenta a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, antes mencionada.”

Asimismo, es preciso traer a colación la consulta de la DGT V0304-11, dictada en el contexto del “Bicentenario de la Constitución de 1812”, en la que se dispuso:

“...De acuerdo con el contenido de dichos preceptos y de la propia Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 se desprende que la finalidad de la misma es incentivar fiscalmente los esfuerzos económicos privados a favor de actividades de interés general.

De acuerdo con lo anterior, dado que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio, por los espónsos o patrocinadores, al Consorcio para la Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812 no tienen la condición de donaciones irrevocables, puras y simples, por cuanto que la entidad patrocinadora parece obtener una utilidad por esas aportaciones, esas cantidades podrían tener la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, la referida disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de forma expresa, incluye tales cantidades a efectos del cálculo del citado límite, lo cual supone que, aun cuando las cantidades entregadas no responden a donaciones sin embargo, se equiparan a las mismas al objeto de habilitar una deducción en la cuota íntegra sobre los gastos de propaganda y publicidad realizados por la entidad que también sirvan para promover el acontecimiento.

Por tanto, queda por interpretar si esos gastos de patrocinio son fiscalmente deducibles en base imponible, y además, permiten generar una deducción en la cuota íntegra en el sentido anteriormente indicado. Al respecto, debe tenerse en consideración lo establecido en el citado artículo 27.3 de la Ley 49/2002, en el sentido de que de aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del donante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del TRLIS.

Por ello, hay que interpretar que la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, al incluir los gastos de patrocinio en el cálculo del límite de deducción en la cuota íntegra, está asimilando dichos gastos a verdaderas donaciones, a todos los efectos fiscales, lo que supone negar la deducción en base imponible de los gastos de patrocinio, dado que según la finalidad perseguida por la Ley 49/2002 no tendría sentido que el legislador pretenda que el patrocinio esté mejor tratado fiscalmente que las donaciones puras, cuando estas últimas son las principales manifestaciones del mecenazgo, por lo que una interpretación finalista de la misma supone dar el mismo tratamiento fiscal a ambas aportaciones.

Una interpretación contraria a la anterior que permitiera compatibilizar la deducción en base imponible y la deducción en cuota íntegra, llevaría a la situación de que la entidad patrocinadora no solo no está soportando ninguna contribución neta al acontecimiento, es decir, la norma así entendida no estaría incentivando ningún esfuerzo privado en actividades de interés general, sino que estaría permitiendo obtener un beneficio económico como consecuencia del patrocinio al ser el importe recuperado superior al gasto soportado y, por tanto, se estará en una situación próxima a un producto financiero, lo cual no parece que fuese la finalidad de los incentivos fiscales establecidos en dicha norma legal.”

De acuerdo con lo anterior podemos determinar que, a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales correspondientes al

“Bicentenario de la Constitución de 1812”, las cantidades satisfechas al Consorcio organizador en concepto de patrocinio deben tener, a efectos fiscales, el carácter de gastos no deducibles en la base imponible del Impuesto, porque se equiparan a donaciones a los efectos del régimen fiscal de la deducción del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto, no pudiéndose admitir que las cantidades satisfechas al Consorcio en concepto de patrocinio que puedan computarse como donación por expreso mandato legal tengan la doble posibilidad de ser gasto deducible y donación a efectos del límite.

En este sentido es importante destacar que o en todas las normas por las que se han establecido estos incentivos fiscales se ha incluido el citado párrafo por el que se permite tener en cuenta, a efectos del límite del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, las cantidades aportadas al Consorcio en concepto de patrocinio, siendo lo habitual en casi todos los acontecimientos que dicho párrafo no esté incluido.

Por cuanto antecede:

EL **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 383/16 interpuesta por la entidad X ESPAÑA SA.,

ACUERDA

DESESTIMARLA, confirmando la liquidación objeto de la misma.

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