

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ069803

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 2.^a

R.G. 4932/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización según tablas. Cesión de elementos a establecimientos de hostelería y restauración. Resulta acreditado que la adquisición de cafeteras, que como señala la entidad no figuran entre los elementos de su agrupación, son adquiridas por aquélla con la única finalidad de cederlas a sus clientes adquirentes de sus productos, realizando con ello una operación de «arrendamiento operativo», el cual no tiene en los contratos aportados plazo de duración. De ahí que, como señala la Inspección, no se cuestione la consideración de gasto fiscalmente deducible de la correspondiente amortización por razón de la afectación de tales bienes en los términos expuestos, esto es, su cesión. Pero precisamente por ello, estos bienes cedidos no son utilizados por la entidad sino por sus destinatarios, los clientes de ésta, adquirentes de sus productos -café-, en el ejercicio de sus propias actividades -preparación de cafés-, de tal modo que en contra de lo argumentado no son para aquella «equipos móviles de venta», pues se ceden, según contratos aportados por la entidad. Es cierto que el mayorista no ejerce la actividad de hostelería pero las cafeteras/barriales... cuyo uso cede se usan en hostelería por lo que resulta lógico aplicar a las mismas el porcentaje de amortización que se prevé en las tablas para la actividad de hostelería (15%) y no el incrementado (20%) aplicado por el mayorista. (**Criterio 1 de 1**)

PRECEPTOS:

RDleg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 11.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 1 y 2.

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

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, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad **XF...SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. **Ax...**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 21-07-2014 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21-07-2014 el Jefe Adjunto 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 2008 y 2009, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **XF...SA.**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el día 25-07-2014 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 20-02-2013.

La entidad **XF...SA** presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación por los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE DEL GRUPO	LÍQUIDO A INGRESAR
2008	22.567.187,60	822.237,32
2009	30.018.217,17	3.052.078,71

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
2008	22.567.187,60	1.179.671,13	822.237,32	357.433,81	89.064,67	446.498,48
2009	30.018.217,17	3.778.217,22	3.052.078,71	726.138,51	144.730,35	870.868,86

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad **XF...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 **XF...SA** es la dominante del Grupo Consolidado **a/05**.
- En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009 consignó el obligado tributario unos gastos por amortizaciones que, a juicio de la Inspección, debían modificarse al no haber aplicado el contribuyente los porcentajes de amortización correspondientes.
- En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009 aplicó el obligado tributario unas deducciones por los conceptos: "*Alicante 2008, vuelta al mundo a vela*" y "*Año Jubilar Guadalupense 2007*", 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.
- Asimismo, aplicó el interesado unas deducciones por los conceptos "*IV Centenario del Quijote*", "*Año Lebaniego 2006*" y "*Año Jubilar Guadalupense 2007*", acreditadas por la entidad dominante en ejercicios previos a los alcanzados por las actuaciones, considerando la Inspección nuevamente la improcedencia de las mismas 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.
- Por su parte la entidad dependiente **YZ SA** consignó en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009 unas deducciones por Activos Fijos Nuevos en Canarias acreditadas en 2004, considerando la Inspección la improcedencia de las mismas por no haber mantenido la citada entidad determinados activos durante un plazo de 5 años.
- Asimismo, consignó la entidad **YZ SA** en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009 unas deducciones por Activos Fijos Nuevos en Canarias acreditadas en 2005, considerando la Inspección la improcedencia de las mismas por no haber acreditado debidamente la citada entidad las referidas deducciones en su totalidad.

Tercero.

Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, notificado el 25-07-2014, interpuso con fecha 20-08-2014, ante este TEAC la reclamación económico administrativa nº 4932/14 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando las alegaciones siguientes:

Primera. Procedencia de las amortizaciones dotadas por el obligado tributario en los ejercicios 2008 y 2009.

Segunda. Procedencia de las deducciones aplicadas por el contribuyente respecto de los acontecimientos: "Alicante 2008, vuelta al mundo a vela", "Año Jubilar Guadalupense 2007" y "Centenario de la Costa Brava".

Tercera. Procedencia de las deducciones aplicadas por el obligado tributario respecto de los acontecimientos: "IV Centenario del Quijote", "Año Lebaniego 2006" y "Año Jubilar Guadalupense 2007".

Cuarta. Quiebra de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica.

Cuarto.

Con fecha 25-04-2016 presentó el interesado ante este Tribunal escrito aportando sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 10-03-2016 (rec. nº .../14) en apoyo a sus alegaciones relativas a las deducciones aplicadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primer.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación 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 procedencia de las amortizaciones dotadas por el obligado tributario en los ejercicios 2008 y 2009.

En relación con la amortización, dispone el artículo 11.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, TRLIS, lo siguiente:

"1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) *Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. (...).*

b) *Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. (...)*

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) *Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos. (...)*

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) *Se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.*

e) *El sujeto pasivo justifique su importe.*

Reglamentariamente se aprobarán las tablas de amortización y el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere el párrafo d). (...)"

Por su parte, a nivel reglamentario, disponen los artículos 1 y 2 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

Artículo 1. Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes.

“1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto.

2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual.
(...)

4. ...Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro de su vida útil, entendiéndose por tal el período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional, caso de activos sometidos a reversión, donde el límite anual máximo se calculará atendiendo a este último período. Los costes relacionados con grandes reparaciones se amortizarán durante el período que medie hasta la gran reparación.”

Artículo 2. Amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas.

“1. Cuando el sujeto pasivo opte por el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la depreciación se entenderá efectiva cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

- a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*
- b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.*
- c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.*

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad.

2. En el método de amortización, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, la vida útil no podrá exceder del período máximo de amortización establecido en las mismas.”

Las amortizaciones constituyen una de las partidas de gasto en la determinación del resultado contable. Se considera amortización la cantidad destinada a compensar la depreciación efectiva sufrida por los bienes del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de la entidad, por razón de su funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Esta amortización sólo puede excepcionarse cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute (ICAC Resol 1-3-13 norma Segunda 3.2).

Desde el punto de vista contable la amortización es un gasto del ejercicio que debe establecerse de forma sistemática en función de la vida útil de los elementos y su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufren por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio también de la obsolescencia que pudiera afectarles.

No obstante, si el elemento se deprecia en el ejercicio en un importe superior al derivado de la amortización, debe realizarse la correspondiente corrección de valor de dicho elemento hasta que alcance el valor inferior de mercado minorado en los costes de venta o, de ser mayor, el valor en uso del elemento, dotando la correspondiente pérdida por deterioro cuando la depreciación sea reversible, o bien reduciendo directamente el valor del elemento si la depreciación es irreversible.

En lo que respecta a la base de la amortización, es el valor amortizable, esto es, el valor por el que están contabilizados los activos inmovilizados depreciables de acuerdo con los criterios del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La base de amortización se reduce en el importe del valor residual del elemento, considerándose como tal el valor en el momento actual que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio por alcanzar la vida útil, descontados los costes necesarios para realizar la venta. Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no se tiene en cuenta en la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización. Si el valor residual es negativo (gastos de transmisión superiores al valor actual del activo), no se tiene en consideración el valor residual.

Por su parte, podemos definir la vida útil del elemento como el período de tiempo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo. Se trata de un período estimado según criterios racionales teniendo en cuenta factores como uso y desgaste físico esperado, obsolescencia y límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

La vida útil no coincide necesariamente con la vida económica, que sería el período de tiempo en que el elemento es utilizado por distintos usuarios hasta su completa pérdida.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades la duración de la amortización debe coincidir con la vida útil de los elementos del inmovilizado material. Una vez completada la amortización es posible acreditar el fin de la vida útil del elemento en cuestión, sin que esto suponga su eliminación del balance, donde figurará por un importe igual a su valor residual.

En lo que respecta a los métodos de amortización, es preciso señalar que se utilizan aquellos métodos de amortización que, según un criterio técnico-económico, distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa.

Tanto la norma contable como la fiscal consideran la amortización como la expresión cuantitativa de la depreciación efectiva sufrida por el elemento en el período impositivo. No obstante, la norma fiscal establece de forma expresa los casos en los que se considera que la depreciación es efectiva:

- a) Cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la tabla de amortización oficialmente aprobada.
- b) Cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.
- c) Cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.
- d) Cuando se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) Cuando el contribuyente justifique su importe.

El importe que resulte de la aplicación de cualquiera de los citados métodos de amortización (a/b/c/d) se entiende que se corresponde con la depreciación efectiva y, por tanto, el contribuyente no tiene que probar su efectividad ante una comprobación de la Administración tributaria. En todos estos supuestos el importe de dicha amortización debe estar contabilizado al objeto de que sea deducible.

Por el contrario, si el contribuyente no utiliza cualquiera de dichos métodos (a/b/c/d), la deducibilidad de las amortizaciones requerirá la justificación de que su importe responde a la depreciación efectiva del elemento patrimonial, siempre que el gasto contable exceda del que correspondiese por aplicación método fiscal utilizado.

La tabla de coeficientes de amortización, método empleado en el caso que nos ocupa, se caracteriza porque los elementos se clasifican en función de su naturaleza.

La tabla fija un coeficiente lineal máximo de amortización y otro mínimo en función del período máximo de amortización establecido en la misma, con la particularidad de que la utilización de cualquier coeficiente comprendido entre ambos responde a la depreciación efectiva del elemento a efectos fiscales siendo, por tanto, deducible el importe de dicha amortización sin necesidad de que el contribuyente pruebe la efectividad de la depreciación del elemento.

Por tanto, la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar cualquiera de los siguientes coeficientes:

- El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.
- El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.
- Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriores.

Dado que la amortización responde a la depreciación del inmovilizado producida, entre otras cosas, por su uso, es posible que el mismo sea diferente a lo largo de la vida útil y determine diferentes coeficientes de amortización. La contabilidad sólo debe registrar la depreciación efectiva, siendo el gasto contable deducible siempre que no supere el resultado de aplicar el coeficiente máximo fiscal de amortización, pues, de superarlo, el contribuyente debe probar la efectividad del exceso.

Finalmente indicar que la amortización de los elementos del inmovilizado de acuerdo con el método de tablas (que es el utilizado por el ahora reclamante respecto de las columnas metálicas para la venta de cerveza de barril y las instalaciones refrigeradas para la venta de cerveza embotellada), está sujeta a las siguientes reglas:

a) Es deducible el importe de la amortización contabilizada siempre que resulte de aplicar cualquier coeficiente de amortización comprendido entre el máximo de tabla y el mínimo que resulte del período máximo de amortización de tabla.

b) De estar contabilizado un importe de amortización resultante de aplicar un coeficiente que está comprendido dentro de los límites anteriores, no es admisible a efectos fiscales integrar en la base imponible del contribuyente un importe superior al contabilizado mediante un ajuste al resultado contable por la diferencia, ya que la misma debe corresponder con la depreciación efectiva del activo y, por tanto, dicha depreciación es la que debe deducirse a efectos fiscales.

c) Aunque sea deducible cualquier amortización que resulte de aplicar un coeficiente dentro de los límites citados, si dicho coeficiente fuese inferior al máximo, no sería deducible en este ejercicio el exceso de la amortización contabilizada en otro ejercicio posterior.

d) Si la vida útil se modifica, estaríamos en presencia de una nueva estimación contable, por lo que el valor del activo pendiente de amortizar se amortizaría a lo largo de la nueva vida útil restante. El gasto resultante sería deducible siempre que el nuevo porcentaje aplicable esté situado entre el máximo y mínimo de tabla.

Tercero.

Partiendo de lo anterior, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

· Durante los ejercicios 2008 y 2009 amortizó el obligado tributario determinados elementos de su propiedad, cuyo uso había cedido a diversos establecimientos de hostelería y restauración, como sigue:

- Los registrados en las cuentas 2150.00, 2150.20, 2150.30 y 2150.40 (básicamente, columnas metálicas para la venta de cerveza de barril e instalaciones refrigeradas para la venta de cerveza en botella) aplicando desde su puesta en marcha un coeficiente del 20% anual (22% para el caso de la amortización acelerada prevista en el R.D. Ley 2/2003), según lo dispuesto en el número 7: “Arcones frigoríficos móviles, máquinas expendedoras y otros equipos móviles de venta” del Grupo 412: “Industrias de bebidas” de las tablas de amortización anexas al Reglamento del Impuesto.

- Y los registrados en las cuentas 2160.10 y 2160.20 (básicamente, mesas y sillas de terraza, de material plástico o de aluminio, con diferentes logotipos impresos) que amortizó en función de su depreciación efectiva basada en el plazo máximo de vida útil estimado, aplicando un porcentaje anual del 50% -2 años- (para las de materiales plásticos) y del 33% -3 años- (para las de aluminio).

· Considera la Inspección que las columnas metálicas para la venta de cerveza de barril y las instalaciones refrigeradas para la venta de cerveza en botella no deben amortizarse según los coeficientes recogidos en el Grupo

412.7 referido a las "Industrias de productos alimenticios y bebidas" sino que deben amortizarse de acuerdo con los coeficientes recogidos en el Grupo 62: "Hostelería, restaurantes y cafés" al ser elementos utilizados en establecimientos de hostelería, en general, bien en cafeterías, bares, restaurantes u hoteles, manifestando al respecto en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

"Debe tenerse en cuenta que si fuera el propio establecimiento de hostelería el que adquiere el grifo o las vitrinas, frigoríficos, o grifos no sería objeto de controversia el coeficiente de amortización que le resulta de aplicación. Por lo tanto, el criterio del obligado carece de sentido, sería incongruente que el mismo bien, usado exactamente en el mismo negocio, tuviera distintos coeficientes de amortización, por ser titular directamente el bar o por ser cedido por el fabricante de la bebida. Como se ha insistido anteriormente las tablas se aplican teniendo en cuenta la actividad que usa o disfruta el elemento en cuestión, lo que justifica precisamente su existencia. Y el uso efectivo de los bienes no es discutido por el obligado, se realiza en los correspondientes establecimientos, que venden al consumidor final.

Si como señala el obligado, esas instalaciones se retiran del establecimiento, la amortización dependerá del uso que se dé a las mismas, por el fabricante, o por un establecimiento distinto.

Por tanto, y por lo que se refiere a los grifos, neveras, vitrinas, etc cedidas por el obligado a establecimientos de hostelería, esta Oficina Técnica debe confirmar el ajuste propuesto por la Inspección. Aún cuando exista una tarifa concreta en la industria de bebidas referida a estos bienes, cuando su uso está cedido a los establecimientos de hostelería que lo usan en sus relaciones con sus clientes, han de ser las tarifas de estos establecimientos reglamentariamente aprobadas las que resultan de aplicación."

Por su parte, respecto de las mesas y sillas de terraza, de material plástico o de aluminio, con diferentes logotipos impresos, considera la Inspección la procedencia de amortizar los mismos de acuerdo con el coeficiente del 10% previsto en el Grupo relativo a los "Elementos comunes" (hostelería), manifestando al respecto lo siguiente:

"Éstos, X los amortizó con el método más genuino, el que dota la amortización en función de su "depreciación efectiva", cuya deducibilidad, como ya hemos dicho antes, el Impuesto la ha admitido siempre (arts: 13.f de la 61/1978, 11.1 de la Ley 43/1995 y también 11.1 del actual T.R.); pero, eso sí, siempre que esa "depreciación efectiva" se pruebe; y como tal prueba supone generar un derecho (a minorar la base imponible porque la amortización se deduce); la carga de la prueba corresponde -ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003- al obligado tributario que sigue ese camino, y, en este caso, a X.

...La entidad, que corre con la carga de la prueba de la "depreciación efectiva" de esos elementos en unos plazos de 2 y 3 años, se aferra a esos dos documentos que aportó en fase de instrucción, pues nada más ha traído con su escrito de alegaciones tras el acta (Presupuesto de Hecho 6º).

Pues bien, la valoración que este Órgano de resolución hace de los elementos probatorios aportados por la entidad es que los mismos no prueban de manera bastante lo que la entidad pretende; y repárese en que estamos ante una regularización que supone aumentar la base imponible de cada ejercicio en más de un millón de euros.

...Lo que nos lleva a confirmar la propuesta del actuario, que como amortización fiscal de los elementos que nos ocupan propone admitir sólo la resultante de aplicar a su importe un porcentaje del 10 por 100; porcentaje que no es sólo el aplicable en la División 6 <Comercio, hostelería y restaurante. Reparaciones>, Agrupación 62 <Hostelería, Restaurantes y Cafés>, al elemento 5 "Mobiliario de habitaciones, salones, salas, despachos, comedores y otras dependencias"; sino también al sub-elemento 4.a) "Mobiliario, enseres y demás equipos de oficina (excluidos los de tratamiento informático por ordenador)" del elemento 4 "Mobiliario y enseres" de los "Elementos comunes" de las tablas de amortización.

En las tablas, la máxima amortización fiscal admitida para el mobiliario es siempre -repárese en ello- del 10 por 100. Y las tablas no distinguen entre que ese mobiliario sea de interior o de exterior. La entidad pretende que resolvamos como si no fuera así, pero, como parece innecesario tener que explicarlo, la Inspección no pude suplantar al legislador."

Cuarto.

Pues bien, en primer lugar, en lo que respecta a las columnas metálicas para la venta de cerveza de barril y a las instalaciones refrigeradas para la venta de cerveza en botella, consiste la presente controversia en determinar

si procede su amortización de acuerdo con los coeficientes recogidos en el Grupo 412: "Industrias de bebidas", tal y como considera el interesado, o en el Grupo 62: "Hostelería, restaurantes y cafés" tal y como considera la Inspección, siendo preciso para ello traer a colación la resolución de este Tribunal de 12-01-2017 en la que dispusimos, respecto de un supuesto asimilable al que ahora nos ocupa:

"QUINTO. Procede a continuación entrar a analizar la cuestiones de fondo planteada relativa al ajuste practicado por la Inspección al considerar fiscalmente no deducible la **amortización** contabilizada por la Entidad correspondiente a **Cafeteras de hostelería cedidas en uso a clientes** en el importe correspondiente al exceso derivado de la admisión por la Inspección de un porcentaje según Tablas del 15% frente al 20% aplicado por la Entidad.

...De acuerdo con lo expuesto, y dado que el elemento amortizable (cafeteras de hostelería) no tiene fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en la División 4, Agrupación 41, Grupo 411 "Industrias de productos Alimenticios" tal y como señala la Entidad, ni tampoco puede ser calificado entre los comunes, es obligado para la Entidad que opta fiscalmente por la aplicación de las Tablas, aplicar el coeficiente lineal del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento, y de no existir tal elemento similar la Entidad aplicará el coeficiente lineal máximo de amortización del 10 por 100 y el período máximo de veinte años.

La polémica entre la Inspección y la Entidad se centra en determinar que elemento de las tablas cumple el citado requisito ("mas se asimile").

Entiende aquélla que "dado que las cafeteras las adquiere con una finalidad clara, e indiscutida <siguiendo las prácticas habituales del sector y como estrategia dentro de su modelo de negocio> -y son sus palabras-, para cederlas en uso a clientes que son empresarios de Hostelería, Restaurantes y Cafés, para que éstos las usen en esos negocios suyos de: Hostelería, Restaurantes y Cafés"..., "el "coeficiente lineal máximo" de amortización, que releva de la carga de probar la "depreciación efectiva" que tienen las cafeteras usadas en la División 6 <Comercio, Hostelería y Restaurantes, Reparaciones>, Agrupación 62 <Hostelería, Restaurantes y Cafés>, como elemento 4 <Instalaciones de vitrinas y estanterías, mostradores, **cafeteras**, asadores, freidoras y demás electrodomésticos de habitaciones> es del 15%."

Mientras que la Entidad considera que tal requisito de mayor asimilación concurre en el elemento 6. Arcones frigoríficos móviles, máquinas expendedoras y otros equipos móviles de venta que figura en la División 4, Agrupación 41, Grupo 411 "Industrias de productos Alimenticios".

Comparte este Tribunal lo razonado por la Inspección, desestimando las alegaciones de la Entidad.

Resulta acreditado que la adquisición de tales Cafeteras, que como señala la Entidad no figuran entre los elementos de su Agrupación, son adquiridas por aquélla con la única finalidad de cederlas a sus clientes adquirentes de sus productos, realizando con ello una operación de "arrendamiento operativo" en los términos expuestos, el cual no tiene en los contratos plazo de duración.

De ahí que, como señala la Inspección, no se cuestione la consideración de gasto fiscalmente deducible de la correspondiente amortización por razón de la afectación de tales bienes en los términos expuestos, esto es, su cesión.

Pero precisamente por ello, estos bienes cedidos no son utilizados por la Entidad sino por sus destinatarios, los clientes de ésta, adquirentes de sus productos (café), en el ejercicio de sus propias actividades (preparación de cafés), de tal modo que en contra de lo argumentado no son para aquella "equipos móviles de venta", pues se ceden, según contratos aportados por la Entidad (Diligencia 5) con las 2 condiciones ya citadas.

De ahí que, como señala la Inspección y confirma este Tribunal, el requisito de mayor asimilación del elemento que figure en las tablas concurre nítida y claramente en el elemento 4 "Instalaciones de vitrinas y estanterías, mostradores, cafeteras, asadores, freidoras y demás electrodomésticos de habitaciones" de la División 6 <Comercio, Hostelería y Restaurantes, Reparaciones>, Agrupación 62 <Hostelería, Restaurantes y Cafés>, de tal modo que el coeficiente de amortización lineal máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, que dispensa de acreditar la depreciación para considerar esta efectiva en los términos del artículo artículo 11.1 a) del TRLIS y artículo 2 del RIS es del 15%.

Sin que la Entidad haya acreditado, como ya se ha expuesto, que la depreciación efectiva de estos bienes sea superior a la establecida en Tablas fiscales, supuesto este en que esa mayor depreciación debidamente justificada sería fiscalmente deducible conforme a lo señalado en el artículo 11.1.e) del TRLIS[1]

En conclusión que se desestiman las alegaciones de la Entidad.”

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior, podemos concluir que, en el presente caso, estando cedidas tanto las columnas metálicas para la venta de cerveza de barril como las instalaciones refrigeradas para la venta de cerveza en botella a los establecimientos de hostelería que las usan en sus relaciones con sus clientes, han de ser las tarifas de estos establecimientos reglamentariamente aprobadas las que resulten de aplicación, (Grupo 62: “Hostelería, restaurantes y cafés”) debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto.

En lo que respecta a la alegación del interesado relativa a que tales elementos se utilizan también en otros establecimientos distintos de los de hostelería, tales como comedores de empresa, aeropuertos o estaciones de servicio de carretera, únicamente procede señalar que los mismos se usarán dentro de las instalaciones hosteleras de que tales establecimientos dispongan al efecto.

Quinto.

En segundo lugar, en lo que respecta a la amortización de las mesas y sillas de terraza, de material plástico o de aluminio, con diferentes logotipos impresos, aporta el interesado como medio de prueba de la depreciación efectiva de tales elementos los documentos siguientes:

· Escrito de fecha 17-03-2014 emitido por D. Lx..., Director Comercial ... de W... SL., entidad fabricante de esos elementos, con el siguiente contenido:

“El mobiliario que sirve de soporte para sus Marcas: H, X, B o R, se fabrica, en sus diferentes versiones: plástico, aluminio y madera, con los materiales más adecuados para su uso en terrazas públicas, sujetas a la normativa UNE 581/1-2.

Este mobiliario tiene una garantía de fabricación de 2 años, período a partir del cual no podemos garantizar que a nivel estructural y debido a su prolongada exposición a la intemperie, puedan seguir manteniendo las características originales y puedan producirse elementos de deterioro o puntos críticos en dicha estructura.

Las técnicas utilizadas en la impresión o marcaje de sus logomarcas en los respaldos de las sillas o en los tableros de las mesas, así como las tintas utilizadas, de acuerdo a la normativa mencionada anteriormente, exentas de cadmio, permiten garantizar una resistencia a los rayos UV, a los cambios de temperatura, a la lluvia, a su mantenimiento o limpieza, es decir, a condiciones de intemperie y de uso público, de 12 meses. A partir de transcurrido este tiempo, los colores aplicados van perdiendo su tonalidad (pantone) original, el brillo y la definición.

El mobiliario es reciclable, por lo que sus plásticos, metales, aluminios o maderas, utilizados en su fabricación, convenientemente recogidos y entregados en los diferentes puntos habilitados para su destrucción y transformación, se convierten al final del ciclo en nuevas materias primas, para las próximas producciones de diferentes productos como: paletas para transporte, materiales de construcción, mobiliario urbano, etc.”

· Escrito de fecha 15-03-2014 emitido por D. Jx... (DNI: ...) en calidad de Presidente de la Federación Española de Hostelería, en el que se indicó:

“A solicitud de la empresa GRUPO H-X, el abajo firmante Jx... con DNI ... en calidad de Presidente de la FEDERACION ESPAÑOLA DE HOSTELERIA (FEHR).

INFORMA:

Que el mobiliario de terrazas, compuesto por sillas, mesas y sus respectivos accesorios propiedad de las marcas de dicho Grupo, y que se emplean para el consumo en la hostelería, terrazas de bares, cafeterías, chiringuitos playeros, etc. suelen tener una duración útil comprendida entre los 24 y 36 meses aproximadamente. Transcurrido dicho plazo, las mismas suelen estar inservibles por motivos diversos, por lo que el fabricante hacer una renovación de las mismas.”

· Escrito de fecha 24-02-2015, emitido por la entidad AIMPLAS, Instituto Tecnológico del Plástico, en el que se dispuso:

"AIMPLAS está llevando a cabo los ensayos de envejecimiento artificial acelerado de las muestras de PLV grande (sillas y mesas) del grupo H X dentro del asesoramiento técnico ... que se está realizando a CERVECEROS DE ESPAÑA.

Los ensayos consisten en una simulación de una exposición natural de aproximadamente dos años. La simulación se realiza en cámara de envejecimiento artificial acelerado de arco de xenón bajo la norma UNE EN ISO 4892-2 (ciclo 1). En estas condiciones se ha estimado una duración del ensayo de 1500 horas con una valoración intermedia (visual) a las 750 horas.

Las muestras se recibieron en AIMPLAS el 19/01/15 y los ensayos se iniciaron en 21/01/15.

La fecha de finalización de ensayos y emisión del informe final se estima el 10/04/15.

Y para que conste a los efectos oportunos, se emite el presente documento en ... a 24 de Febrero de 2015."

En primer lugar, en lo que respecta a la carga de la prueba es preciso señalar que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la deducibilidad de una amortización en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

Resulta así 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 recurrente 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 que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica (en su 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.

En el caso que nos ocupa, a la vista de los documentos aportados, no podemos sino confirmar lo dispuesto por la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado en cuanto que dichos documentos son informes de parte no técnicos (nos referimos a los dos primeros emitidos por Director comercial y Presidente de la Federación de Hostelería) que no pueden condicionar la actuación este Tribunal, la cual no puede quedar limitada por un documento privado, no siendo en ningún caso dichos informes vinculantes, siendo preciso asimismo señalar que, si bien en el tercer documento aportado, emitido por la entidad AIMPLAS, Instituto Tecnológico del Plástico con fecha **24-02-2015**, se hizo constar que: "La fecha de finalización de ensayos y emisión del informe final se estima el 10/04/15", no tiene constancia este Tribunal, a fecha de hoy, de la aportación por el interesado de dicho informe final, debiéndose por tanto amortizar los elementos que nos ocupan aplicando un porcentaje del 10%, desestimándose las pretensiones actoras también en este punto.

Sexto.

Se refiere la siguiente alegación planteada por el interesado a la procedencia de las deducciones aplicadas por el contribuyente respecto de los acontecimientos: "Alicante 2008, vuelta al mundo a vela", "Año Jubilar Guadalupense 2007" y "Centenario de la Costa Brava", manifestando al respecto lo siguiente:

"Entre los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual relacionado con la promoción de estos eventos, se encuentran los denominados "gastos en soportes publicidad y packaging (latas y packs)". Estos gastos comprenden el importe de los envases y latas sobre los que se ha incorporado el logo o logos relativos a cada uno estos acontecimientos. El importe total del gasto es lo que X toma como base para aplicar la deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades establecida para cada uno de los eventos señalados.

...Negar al Consorcio la capacidad legal para establecer los criterios para el desarrollo de estos programas, y negar su capacidad para expedir certificaciones en las que se dice que estos gastos se han ajustado a los objetivos establecidos para la consecución de aquellos, y negar que carecen de competencia para decir que se han cumplido los requisitos establecidos en cada evento, es negar la existencia de la propia Ley vulnerando el principio de Seguridad Jurídica.

...La inspección no puede, en actuaciones posteriores, rectificar el criterio derivado de actuaciones inspectoras precedentes en las que se realizaron manifestaciones de voluntad concluyentes.”

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 (redacción vigente a partir de 2007) 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 promocione 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 trascrito 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 las 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.

Séptimo.

Asimismo, alega el reclamante que entre los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual relacionados con la promoción de estos eventos, se encuentran los denominados "gastos en soportes publicidad y packaging (latas y packs)", que comprenden el importe de los envases y latas sobre los que se ha incorporado el logo o logos relativos a cada uno estos acontecimientos, siendo el importe total del gasto lo que X toma como base para aplicar la deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades establecida para cada uno de los eventos señalados.

Pues bien, como se ha señalado, el Tribunal Supremo en la citada sentencia de 13-07-2017 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 10-03-2016 (recurso nº .../2014), aportada por el interesado en el escrito presentado ante este TEAC con fecha 25-04-2016 al que nos hemos referido en el Antecedente de Hecho CUARTO, 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 aquélla otra que no lo es, viendo 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, eslógan, 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.”

Finalmente, en lo que respecta a la contabilización de los costes controvertidos, procede señalar que aquellos costes que encasjen perfectamente en el concepto de gastos relacionados directamente con la concreta acción publicitaria no tendrían necesariamente que ser contabilizados como tales, habiendo admitido este Tribunal Central en anteriores resoluciones, entre otras de 08-01-2015 y, más recientemente, de 08-02-2018, que lo relevante es la efectiva acreditación de la existencia de gastos que puedan ser calificados, no como coste del envase o embalaje, sino como coste de publicidad y propaganda, con independencia de la fórmula utilizada para su contabilización (como gasto de publicidad y propaganda o formando parte del coste de envases y embalajes).

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.

Octavo.

Continúa alegando el interesado la procedencia de las deducciones aplicadas por el obligado tributario en relación a los acontecimientos: “IV Centenario del Quijote”, “Año Lebaniego 2006” y “Año Jubilar Guadalupense 2007”, manifestando al respecto lo mismo que alegó respecto de los acontecimientos analizados en los Fundamentos de Derecho SEXTO y SÉPTIMO anteriores, a los que nos remitimos a efectos de atender la presente alegación que igualmente debe ser desestimada.

Noveno.

Finalmente, 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 trascrito 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.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 4932/14 interpuesta por la entidad **XF...SA.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando la liquidación objeto de la misma.

[1] DGT: Consulta vinculante núm. V0033-07 de 10 enero 2007: "Los elementos patrimoniales a los que se refiere la consulta no tienen asignados coeficientes de amortización, tampoco figuran entre los elementos comunes ni se encuentran elementos similares a ellos, sin que puedan tener esta consideración las centrales eólicas. Por tanto, las centrales fotovoltaicas de producción de energía eléctrica, definidas en el escrito de consulta como "instalaciones tendentes a la generación de energía eléctrica mediante paneles solares fotovoltaicos", podrán amortizarse aplicando un coeficiente lineal máximo del 10 por 100, con un periodo máximo de amortización de 20 años. Si la depreciación efectiva fuese superior a la resultante de aplicar dichos coeficientes, el sujeto pasivo podrá deducir el exceso de amortización, siempre que justifique la efectividad de la depreciación."

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