

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070101

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de abril de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 1598/2016

SUMARIO:

IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Grandes acontecimientos culturales y deportivos. *Incompatibilidad de los gastos de patrocinio que han sido tenidos en cuenta a efectos del cálculo del límite de la deducción por apoyo a acontecimientos de excepcional interés público con su consideración de gastos fiscalmente deducibles.* Según consta en el acuerdo de liquidación, en el presente caso todos los gastos incluidos en el límite de la deducción se contabilizaron como gastos contables y fueron considerados fiscalmente deducibles en las autoliquidaciones presentadas.

Pues bien, la regulación que permite computar en el cálculo del límite de la deducción los gastos de patrocinio es la contenida en las leyes específicas de cada programa, que han establecido que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio por los patrocinadores al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de los programas de los respectivos acontecimientos. De la lectura de la Ley específica del programa, Evento «Alicante 2011, Vuelta al mundo al vela» se observa la remisión al art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo). Si bien dicha ley específica no prevé para los gastos de patrocinio ninguna limitación a lo que se desprende con carácter general del Impuesto sobre Sociedades, -la deducibilidad del gasto, cumpliendo los requisitos del mismo-, la remisión hecha al régimen contenido en el mencionado art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo) ha de entenderse a todo lo que en el mismo se dispone; es decir, tanto en lo que beneficia como en la contrapartida de que no se goce de otros beneficios fiscales. Aun cuando el art. 27.3 alude literalmente a que las donaciones no podrían acogerse a otros incentivos fiscales previstos en esa Ley, ello era lógico toda vez que, al tiempo de la redacción del precepto, en la misma solo se contemplaba a las donaciones y no a los gastos de patrocinio. Así, aunque la deducibilidad de un gasto, stricto sensu, no puede considerarse como un «incentivo fiscal» el Tribunal entiende que la posterior remisión en bloque a este precepto respecto al tratamiento de los gastos de patrocinio requiere una interpretación teleológica, en el sentido de que el legislador pretende la equiparación entre gastos de patrocinio y donaciones, lo cual es evidente que no se conseguiría si los primeros fueran deducidos en la base imponible. En efecto, de no establecerse esta equiparación y seguir gozando de la deducibilidad en la base imponible, se estaría introduciendo una discriminación a favor de los gastos de patrocinio respecto a las donaciones, sin justificación alguna, pues es evidente que con la misma inversión, la «rentabilidad», en términos fiscales, sería muy superior para los primeros, lo cual no tiene lógica ni fundamento alguno. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 26/2009 (PGE para 2010), Disp. Adicional Sexagésima.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por **Mx...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de **X, SL.**, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en .. (BALEARES), contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2010 a 2013, procedente del acta de disconformidad nº

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 16/02/2015 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y período reseñados. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº ... en fecha 01/09/2015. La regularización consistió en la minoración de la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 por los siguientes motivos:

A) Minoración de la deducción declarada en el importe de los gastos que han formado parte simultáneamente del cálculo del límite y de la base de deducción.

B) Minoración de la deducción en el importe de los gastos publicidad en el soporte **-Producto X-** incluidos en la base de la deducción como medios esenciales al 100%.

C) Minoración de la deducción declarada por gastos de publicidad duplicados, motivo de regularización firmado en conformidad (acta **A01** nº de referencia ...).

D) Incompatibilidad de los gastos de patrocinio que han sido tenidos en cuenta a efectos del cálculo del límite de la deducción por apoyo a acontecimientos de excepcional interés público con su consideración de gastos fiscalmente deducibles.

En fecha 10/02/2016 fue dictado acuerdo de liquidación, resultando una deuda tributaria de 1.009.995,26 euros, de los que 850.619,19 corresponden a cuota y 159.376,07 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 11/02/2016.

Segundo.

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 02/03/2016 alegando, en síntesis, lo siguiente:

A) Los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden tenerse en cuenta a los efectos del límite de la deducción del 90% de las donaciones efectuadas.

Es el propio Consorcio por unanimidad, incluido el representante del Ministerio de Hacienda en dicho Consorcio, el que reconoce el límite máximo de la deducción, y la posibilidad de que las cantidades aportadas sean utilizadas como base de la deducción.

Este criterio afecta:

(i) a las aportaciones realizadas al Consorcio (1,5 millones), que han sido incluidas en su totalidad en la base de la deducción, ya que fueron reconocidas por el Consorcio como medio esencial;

(ii) al 70% de las aportaciones realizadas al equipo, que fueron destinadas a la construcción de un barco participante, y respecto a las que el Manual preveía la consideración como medio esencial de ese 70%. Estas aportaciones al equipo ascendieron a 20.035.000 euros, por lo que el 70% reconocido como medio esencial de acuerdo con el Manual asciende a 14.024.500 euros.

B) Los costes del soporte de publicidad consistente en el producto X pueden servir de base en su totalidad para la deducción del 15%.

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

De lo que se trata es de reconocer a la empresa un beneficio o gasto fiscal que induzca a esta a participar en la campaña de promoción, aunque ello no suponga ningún gasto adicional para la empresa, para de este modo evitar que el Consorcio incurra en un gasto. Y lógicamente, corresponde al Consorcio, dada su cercanía a los diferentes elementos sobre los que gira el incentivo y su mejor conocimiento técnico de las circunstancias del acontecimiento que se promociona, el decidir qué tipo de gasto y qué importe se debe beneficiar del incentivo.

Este venía siendo el criterio tradicional de la Agencia y del TEAC (Resolución de 14 de mayo de 2008) y este es el criterio correcto, como confirman las SSAN de 3 de mayo de 2012 y 16 de mayo de 2013, y han aclarado

definitivamente las dos sentencias SSAN de 18 de febrero y de 10 de marzo de 2016. Aunque hay resoluciones del TEAC posteriores a la citada que se apartan de este criterio.

C) Error de la empresa cuya regularización se ha aceptado.

El apartado C de los motivos de regularización incluidos en la liquidación recurrida se refiere a unos gastos duplicados, como consecuencia de un error administrativo de la empresa, que dieron lugar a una deducción de 21.090,21 euros, y que fueron firmados en conformidad. Este punto no es objeto de reclamación.

D) Los gastos que han servido de base para la deducción en la cuota del 15%, no pierden su consideración de gasto deducible en la base.

Lo único que dice el art. 27.3 es que, si se aplica la deducción, las donaciones al consorcio y otras entidades no pueden acogerse a “cualquiera de los incentivos fiscales previstos en la Ley”. Pero ello es así “si se aplica la deducción”, o sea que los incentivos excluidos son los demás previstos en la Ley y distintos de la deducción del 15%. Pero ello no afecta a la deducción en la base de los gastos que tengan la consideración de deducibles. En efecto, es evidente que la deducción de un gasto no es un “incentivo previsto en esta Ley”, sino una regla técnica normal en la mecánica del impuesto. Y es absurdo considerar que el hecho de beneficiarse de un 15% de deducción en la cuota, conlleve la pérdida de la deducibilidad del gasto en la base imponible, dado que el tipo de gravamen era del 30% en los ejercicios a que se refiere la liquidación.

-Si X hubiera tenido la más mínima sospecha de la posibilidad de una interpretación como la que ahora pretende la Agencia es claro que no habría aportado nada ni al Consorcio (1,5 millones de euros), ni al Equipo Participante para construir el barco (más de 20 millones de euros); ni tampoco habría incluido el logotipo en los productos que fabrica, lo que ha supuesto una publicidad del acontecimiento gratuita para el Consorcio, tanto en los expositores de las tiendas como a través del uso del producto con el logotipo, cuyo valor de mercado es muy superior a la deducción practicada. Por tanto, si se confirmaran los criterios de la liquidación, estaríamos ante un enriquecimiento indebido del Consorcio, que habría obtenido una publicidad gratuita del acontecimiento sobre la base de un certificado que después no se respeta, lo que también podría dar lugar a una responsabilidad patrimonial de la Administración e incluso de su representante en el Consorcio.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que las cuestiones planteadas derivan de la aplicación de la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Segundo.

En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, presentadas por el Grupo del que la reclamante es la sociedad dominante, respecto de cada uno de los ejercicios comprendidos en el periodo comprobado, aparecen consignadas una serie de deducciones generadas por razón de la participación de una de sus entidades, **K**, en el evento denominado “Alicante 2011, Puerto de Salida de Vuelta al mundo a Vela”.

El 23 de diciembre del 2010, **K SA** suscribió un contrato de patrocinio con **Z... LIMITED y Z... SPAIN** (nº NIF), en virtud del cual **K SA** se convierte en patrocinador Oficial del Equipo español participante en el evento “Alicante 2011, Puerto de Salida de Vuelta al mundo a Vela”, evento considerado acontecimiento de excepcional interés público en virtud de la Disposición Adicional Sexagésima Cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010. Los beneficios fiscales del citado acontecimiento se extendían hasta el 31 de diciembre de 2014.

El 2 de junio del 2011 **K SA** suscribió un Contrato de Patrocinio y Esponsorización del Puerto de Salida de la cuarta edición de la regata transoceánica “Volvo Ocean Race” con la Empresa Pública de la Generalitat Valenciana, “SOCIEDAD PROYECTOS TEMÁTICOS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA” (SPTCV) con la intención de colaborar económicamente en el patrocinio de “Alicante 2011. Puerto de Salida Vuelta al mundo a Vela”, adquiriendo **K SA** la condición de Patrocinador del evento. En virtud de este contrato, **K** se comprometió a pagar al Patrocinado 1.500.000 €.

K SA presentó ante el Consorcio "Alicante 2011" la relación de gastos aportados, para que el Consorcio certificara qué gastos eran adecuados a los objetivos y planes del programa de apoyo del acontecimiento deportivo "Alicante 2011" y recibió las certificaciones emitidas por el Consorcio: Certificación .../2011 de 20 de mayo del 2011, Certificación .../2012 de 8 de mayo del 2012, Certificación .../2013 de 30 de abril del 2013, Certificación .../2014 de 30 de abril del 2014.

K SA incluyó en la base de la deducción objeto de comprobación la totalidad de las cantidades certificadas por el Consorcio en cada uno de los periodos impositivos y generó deducciones del artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

Los soportes publicitarios utilizados en la divulgación del acontecimiento son los siguientes:

MEDIOS ESENCIALES: PUBLICIDAD EN SOPORTES: BARCO: En el periodo impositivo 2010 **Z... SPAIN** (nº NIF) expidió a **K** tres facturas (con nº 328, 329 Y 330) donde la totalidad de la Base imponible ascendió a 5.809.000 €. El Consorcio en aplicación del Manual de Marcas certifica el 70% del valor total de las facturas, es decir, 4.066.300 € (Certificación .../2011 de 20 de mayo del 2011) En el periodo impositivo 2011 **Z... SPAIN** (nº NIF) expidió a **K SA** las facturas nº 336, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 348 y 3590 ascendiendo la totalidad de las bases imponibles a 10.926.000 €. El Consorcio en aplicación del Manual de Marcas certifica el 70% del valor total de las facturas, es decir, 7.648.200 € (Certificación .../2012 de 8 de mayo del 2012) En el periodo impositivo 2012 **Z... SPAIN** (nº NIF) expidió a **K SA** las facturas nº 349,350,351,352,353 y 354 ascendiendo la totalidad de las bases imponibles a 3.300.000€. El Consorcio en aplicación del Manual de Marcas certifica el 70% del valor total de las facturas, es decir, 2.310.000 € (Certificación .../2013 de 30 de abril del 2013)

MEDIOS ESENCIALES: Otros medios publicitarios: "Esponsorización Alicante Puerto de Salida Vuelta al mundo" **APORTACIONES AL CONSORCIO:** La factura nº V/002/11 de 9/06/2011 de importe 750.000 € más IVA y la nº V/004/11 de 9/07/2011, del mismo importe. Ambos gastos constan contabilizados en la cuenta (6276000), y por lo tanto, han sido gastos contables del ejercicio.

MEDIOS ESENCIALES: PUBLICIDAD EN SOPORTES: PRODUCTO: Asimismo, el contribuyente incluyó en la base de deducción objeto de comprobación como **MEDIOS ESENCIALES** los gastos de fabricación y diseño del producto que constituyen su actividad empresarial (**PRODUCTO X**): En el EJERCICIO 2011 incluyó en la base de la deducción 7.057.973 €, en el EJERCICIO 2012 incluyó 56.196.677 € y en el EJERCICIO 2013 30.687.748 €.

MEDIOS ESENCIALES: PUBLICIDAD EN MEDIOS: El contribuyente también incluyó en la base de deducción como **MEDIOS ESENCIALES** las siguientes facturas de publicidad por duplicado: **L-** 2011-190 7.500,00 € **C...** Nº 99/11 3.000€, **T** Nº 2011/03/093224 8.783,57€, **V** Nº 400/2011 9.567,59 €, **R** Factura nº 2012098 8.190,00 € **Y Q** Factura nº 2012-061 103.560,30 €. Las cantidades sumadas por periodos impositivos ascienden a: EJERCICIO 2011: 132.411,46 €, EJERCICIO 2012: 8.190 €. En relación al CÁLCULO DEL LÍMITE DE LA DEDUCCIÓN, se constata que las aportaciones al CONSORCIO en 2011 (1.500.000 €) se han incluido en el cálculo del límite de la deducción y en la base de la deducción generada en el periodo impositivo 2011. Igualmente se constata que la totalidad de las aportaciones al EQUIPO PARTICIPANTE **Z...** (20.035.000 €) se han incluido en el cálculo del límite de la deducción y al mismo tiempo, el 70% de dichas aportaciones han formado parte de la base de las deducciones como **MEDIOS ESENCIALES** en 2010 (4.066.300 €), 2011 (7.648.200 €) y 2012 (2.310.000 €)

La "Salida de la Vuelta al Mundo a Vela Alicante 2011" es un acontecimiento deportivo declarado de excepcional interés público por la Disposición adicional 64ª de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE de 24 de diciembre de 2009) cuyo marco jurídico a los efectos de los beneficios fiscales aplicables es el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Así pues, el marco jurídico de dicho acontecimiento es el siguiente:

Disposición adicional sexagésima cuarta. Beneficios fiscales aplicables al evento de salida de la vuelta al mundo a vela, «Alicante 2011»

Uno. El evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a Vela «Alicante 2011» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Dos. La duración de este programa de apoyo será desde el 1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Tres. La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa será competencia de un Consorcio que se creará conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2.b) de la citada Ley 49/2002 de 23 de diciembre.

Cuatro. Las actuaciones a realizar serán las que aseguren una adecuada preparación y desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el Consorcio al que se ha hecho referencia en el apartado Tres de esta disposición adicional.

Cinco. Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

No obstante, las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio por los espónsores o patrocinadores a la entidad organizadora de «Alicante 2011» o a los equipos participantes, que tengan la consideración de comunicación y publicidad de proyección plurianual, 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 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Artículo 27 de la Ley 49/2002: 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. X, SL. B07154735 A23 Num.Ref.:72586492 Página 14 de 26 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.

5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

La regularización practicada por la inspección consistió en la minoración de la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 por los siguientes motivos:

A) Minoración de la deducción declarada en el importe de los gastos que han formado parte simultáneamente del cálculo del límite y de la base de deducción.

B) Minoración de la deducción en el importe de los gastos publicidad en el soporte -producto X- incluidos en la base de la deducción como medios esenciales al 100%.

C) Minoración de la deducción declarada por gastos de publicidad duplicados, motivo de regularización firmado en conformidad acta (A01 nº de referencia ...).

D) Incompatibilidad de los gastos de patrocinio que han sido tenidos en cuenta a efectos del cálculo del límite de la deducción por apoyo a acontecimientos de excepcional interés público con su consideración de gastos fiscalmente deducibles.

Tercero.

Alega la reclamante en primer lugar que los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden tenerse en cuenta a los efectos del límite de la deducción, del 90% de las donaciones efectuadas. Es el propio Consorcio por unanimidad, incluido el representante del Ministerio de Hacienda en dicho Consorcio, el que reconoce el límite máximo de la deducción, y la posibilidad de que las cantidades aportadas sean utilizadas como base de la deducción.

Debemos comenzar indicando que la entidad parece cuestionar la competencia de la inspección para formular la regularización indicada, defendiendo que ha de tomarse en consideración el contenido de los certificados emitidos por el Consorcio.

En relación con esta cuestión se ha pronunciado este Tribunal en repetidas ocasiones. El criterio de este Tribunal respecto a la competencia de la inspección para revisar esta deducción ha sido confirmada por el Tribunal Supremo. En Sentencia de 13/07/2017 (rec nº 1351/2016) señala el Alto Tribunal que la Inspección de los Tributos es competente para revisar los certificados de los Consorcios. 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 publicidad y propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de 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 este último:

“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."

Debemos, pues, en base a este criterio desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Cuarto.

Respecto a si los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden tenerse en cuenta a los efectos del límite de la deducción del 90% de las donaciones efectuadas, el límite al que la inspección se refiere en el presente supuesto es el contenido en el siguiente párrafo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, que dispone:

"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".

También se refiere a este mismo límite, la ley de creación del acontecimiento en la Disposición adicional sexagésima cuarta.

Beneficios fiscales aplicables al evento de salida de la vuelta al mundo a vela, «Alicante 2011» (APARTADO 5º): "No obstante, las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio por los espónsores o patrocinadores a la entidad organizadora de «Alicante 2011» o a los equipos participantes, que tengan la consideración de comunicación y publicidad de proyección plurianual, 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 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo."

En el presente supuesto la inspección ha comprobado que el límite de la deducción calculado por la entidad es el resultado de aplicar el 90% a la suma de la totalidad de las aportaciones al EQUIPO PARTICIPANTE Z... (20.035.000 €) y las aportaciones al CONSORCIO en 2011 (1.500.000 €) durante los periodos impositivos objeto de comprobación, fijándose este límite en 19.381.500 €. Asimismo, se ha constatado que en la base de la deducción declarada se han incluido las aportaciones al CONSORCIO en 2011 (1.500.000 €) y también se han incluido el 70% de las aportaciones al EQUIPO PARTICIPANTE Z... (20.035.000 €), que han formado parte de la base de las deducciones como MEDIOS ESENCIALES, en 2010 por importe de 4.066.300 €, en 2011 por 7.648.200 € y en 2012 por 2.310.000 €. En cuanto a las referidas aportaciones al EQUIPO PARTICIPANTE Z... cuantificadas en 20.035.000 €, su destino fue la construcción del Barco X utilizado como soporte publicitario. Por tanto, resulta acreditado en el expediente que, tanto aportaciones realizadas al Consorcio como las aportaciones realizadas al Equipo participante, se han integrado en la base de la deducción, y también se acredita que estas mismas aportaciones han formado parte del límite de la misma deducción.

De la lectura del artículo 27.3 antes transcrito resultan incompatibles, para las donaciones entregadas por la entidad, el cómputo de las mismas en el límite fijado para el cálculo de la base de la deducción del 15%, con los beneficios fiscales contenidos en la Ley 49/2002. Así pues, una vez considerada una donación en este límite, la misma no podrá beneficiarse de otro incentivo fiscal regulado en esta ley. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en esto punto.

Quinto.

Alega por otra parte la entidad que los costes del soporte de publicidad consistente en el **producto X** sí pueden servir de base en su totalidad para la deducción del 15%.

Según señala el acuerdo de liquidación, en el expediente consta acreditado que el logo "Alicante 2011" fue insertado en el interior de los **productos X**, y que, como consecuencia de la inserción de la indicada publicidad en el **producto, K** practicó la deducción prevista en las normas transcritas, habiendo incluido en la base de cálculo de esa deducción la totalidad de los costes de fabricación y diseño de los **productos**. También se deja constancia en el expediente, tanto de los dos requerimientos que la inspección dirigió a la citada entidad para que esta acreditara los costes de inserción del referido logo en el **producto**, como de la contestación dada a los mismos, que en ambos casos fue manifestar el desconocimiento de cuales habían sido esos costes. Concluye la inspección que el beneficio fiscal se concede solo respecto de aquellos gastos que responden al concepto de publicidad y propaganda, planteándose en el presente supuesto la posibilidad de atribuir esa consideración a los gastos de fabricación y diseño de los **productos**. Puesto que los **productos** constituyen el principal producto que la entidad comercializa, todos aquellos costes en que se incurre para su fabricación, incluido el diseño, constituyen un gasto corriente de la actividad empresarial. Los **productos** sirven de soporte publicitario, habiéndose incorporado a los mismos el logotipo del acontecimiento considerado de especial interés público. Esa incorporación de elementos publicitarios genera unos costes que la inspección considera que sí procede considerarlos como gastos de publicidad y propaganda y, por ello, el importe de esos gastos es el que cabe considerar como base de la deducción cuestionada.

En relación con esta cuestión debemos citar nuevamente la **Sentencia del Tribunal Supremo de 13/07/2017**, que confirma el criterio de este Tribunal respecto a que, en el caso de soportes publicitarios mixtos (aquellos que adicionan a la función publicitaria otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora de la empresa), debe distinguirse la parte del mismo que estrictamente tiene una función de publicidad de aquella otra que tiene otras funciones distintas, de manera que únicamente los costes de esa primera parte pueden disfrutar de la deducción. Señala la Sentencia aludida que tanto la Administración tributaria como este TEAC actuaron correctamente cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario (envase), 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:

"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 en los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y 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.”

Debemos, pues, desestimar también las pretensiones de la reclamante en este punto.

Sexto.

Manifiesta también la interesada su discrepancia con el motivo de regularización relativo a la incompatibilidad de los gastos de patrocinio que han sido tenidos en cuenta a efectos del cálculo del límite de la deducción por apoyo a acontecimientos de excepcional interés público con su consideración de gastos fiscalmente deducibles.

Según consta en el acuerdo de liquidación, en el presente caso todos los gastos incluidos en el límite de la deducción se contabilizaron como gastos contables y fueron considerados fiscalmente deducibles en las autoliquidaciones presentadas.

Debemos comenzar señalando que la regulación que permite computar en el cálculo del límite de la deducción los gastos de patrocinio es la contenida en las leyes específicas de cada programa, que han establecido que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio por los espónsos o patrocinadores al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de los programas de los respectivos acontecimientos, “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 (...)”.

Este párrafo del precepto aludido señala:

“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.”

Como este TEAC ha manifestado en anterior resolución de 04/04/2017, de la lectura de la normas anteriormente transcritas se observa la remisión que la ley específica del programa hace al artículo 27.3 de la Ley 49/2002. Si bien dicha ley específica no prevé para los gastos de patrocinio ninguna limitación a lo que se desprende con carácter general del Impuesto sobre Sociedades, -la deducibilidad del gasto, cumpliendo los requisitos del mismo-, la remisión hecha al régimen contenido en el artículo 27.3 ha de entenderse a todo lo que en el mismo se dispone; es decir, tanto en lo que beneficia como en la contrapartida de que no se goce de otros beneficios fiscales.

Aun cuando el artículo 27.3 aluda literalmente a que las donaciones no podrían acogerse a otros incentivos fiscales previstos en esa ley, ello era lógico toda vez que, al tiempo de la redacción del precepto, en la misma solo se contemplaba a las donaciones y no a los gastos de patrocinio.

No se oculta tampoco a este órgano revisor que la deducibilidad de un gasto, stricto sensu, no puede considerarse como un “incentivo fiscal” pero entendemos que la posterior remisión en bloque a este precepto respecto al tratamiento de los gastos de patrocinio requiere una interpretación teleológica, en el sentido de que el legislador pretende la equiparación entre gastos de patrocinio y donaciones, lo cual es evidente que no se conseguiría si los primeros fueran deducidos en la base imponible.

En efecto, de no establecerse esta equiparación y seguir gozando de la deducibilidad en la base imponible, se estaría introduciendo una discriminación a favor de los gastos de patrocinio respecto a las donaciones, sin justificación alguna, pues es evidente que con la misma inversión, la “rentabilidad”, en términos fiscales, sería muy superior para los primeros, lo cual no tiene lógica ni fundamento alguno.

Séptimo.

En cuanto a la responsabilidad patrimonial de la Administración o del Consorcio a que alude la reclamante en último término por un enriquecimiento indebido del Consorcio, carece este Tribunal de competencia para valorar esta cuestión, por lo que no procede entrar en su análisis.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA:

DESESTIMARLA, confirmando el acuerdo de liquidación dictado.

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