

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083320

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 7 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 343/2018

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortizaciones. Amortización según tablas.** Entidad dedicada a la fabricación de cerveza que amortiza instalaciones (columnas para dispensar cerveza en barril, armarios y botelleros) que cede a los establecimientos de hostelería según el porcentaje (20%) previsto en la división que le corresponde, mientras la Inspección consideró que le corresponde el previsto para la hostelería, restaurantes y cafés (15%). Asimismo, amortiza las sillas y mesas con los logotipos impresos que cede a esos establecimientos según la depreciación efectiva en un plazo de 2 a 3 años, mientras que la Inspección considera que se debe aplicar el 10% previsto en las tablas de la división de hostelería. Sin embargo, en las Instrucciones del Anexo del Rgto IS se establece que los elementos se deben amortizar en función de los coeficientes fijados en su correspondiente grupo y si no existiese se aplicará el del elemento que más se asimile. Es decir, los coeficientes que se aplican son los propios del grupo que corresponde a la entidad. Respecto a las mesas y sillas cedidas la entidad aportó informes que corroboran el método utilizado. Se trata de informes serios y rigurosos que avalan la tesis de la entidad. **Deducción por grandes acontecimientos culturales y deportivos. Inclusión del coste del envase.** Aunque el coste del envase fue incluido en las certificaciones del consorcio, no debe ser objeto de la deducción, salvo el coste adicional por la inclusión de la publicidad del evento [Vid., STS 13 de julio de 2017, recurso n.º 1351/2016, (NFJ075957)]

#### PRECEPTOS:

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

RD 1777/2004 (Rgto IS), Anexo.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 11.

RDLeg 4/2004 (TR Ley), art. 11.

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

RD 1270/2003 (Rgto. del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos), arts. 8, 9 y 10.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000343 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02702/2018

Demandante: MAHOU, S.A.

Procurador: MARIA ESTHER CENTORIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a siete de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 343/2018, se tramita a instancia de MAHOU, S.A., como sucesora universal de SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A., representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> María Esther Centoria y asistida por el Letrado D. José Luis Villagra Peña, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, y cuantía de 1.083.572,32 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

- Con fecha 7 de mayo de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

### Segundo.

- Tras varios trámites se formalizó demanda el 25 de julio de 2018.

### Tercero.

- La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 26 de octubre de 2018.

### Cuarto.

- Las partes presentaron conclusiones los días 25 de marzo de 2019 y 4 de abril de 2019.

### Quinto.

- Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 30 de junio de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego , quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

**Primero.**

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por la recurrente contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 21 de julio de 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.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

(i) Procedencia de la rectificación de las amortizaciones dotadas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. en los ejercicios 2008 y 2009.

(ii) Procedencia de las deducciones declaradas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. por programas de apoyo a determinados acontecimientos de excepcional interés público.

Antecedentes de interés

**Segundo.**

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. El 21 de julio de 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- NUM001 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A., notificándose dicho Acuerdo al contribuyente el día 25 de julio de 2014 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 20 de febrero de 2013.

2. La entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. había presentado declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación por los siguientes importes:

Ejercicio 2008	Ejercicio 2009
Base imponible del grupo	22.567.187,60 30.018.217,17
Líquido a ingresar	822.237,32 3.052.078,71

3. Los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que nos ocupa fueron los siguientes:

Ejercicio 2008	Ejercicio 2009
Base imponible del grupo	22.567.187,60 30.018.217,17
Líquido a ingresar	1.179.671,13 3.778.217,22
Autoliquidación	822.237,32 3.052.078,81
Cuota del acta	357.433,81 726.138,51
Intereses de demora	89.064,67 144.730,35
Deuda tributaria	446.498,48 870.868,86

4. La actividad desarrollada por la entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. se encontraba clasificada en el epígrafe 427 "FABRICACIÓN DE CERVEZA Y MALTA DE CERVEZA" del IAE.

5. Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección, descritos sucintamente, fueron los siguientes:

-La entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. es la dominante del Grupo Consolidado 111/05.

- 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 "V 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 cumplieran 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 CERVEZAS ANAGA 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 CERVEZAS ANAGA 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.

6. Disconforme el contribuyente con el citado Acuerdo interpuso contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que fue desestimada por la Resolución de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Sobre la procedencia de la rectificación de las amortizaciones dotadas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. en los ejercicios 2008 y 2009

### Tercero.

- Como señala la demanda, el debate que se suscita en torno a esta cuestión se proyecta sobre distintos elementos, que pueden agruparse del siguiente modo:

(i) Elementos a los que SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. aplica los coeficientes establecidos en la tabla de amortización aprobada en el Anexo al Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Real Decreto 1777/2004). Los elementos a los que la recurrente aplica coeficiente de amortización están registrados en las cuentas 2150.00 - 2150.20 - 2150.30 - 2150.40, se describen en la demanda en las págs. 5 a 8 y corresponden a:

-Instalaciones para la venta de cerveza de barril: Columnas metálicas de diferentes modelos, conjuntos de tapas, bandeja, cabezales, enfriadores, serpentines, válvulas, grifos y otros elementos necesarios para dispensar cerveza de barril.

-Instalaciones para la venta de cerveza en botella: Armarios isoterms de diferentes tamaños y utilidades, vitrinas refrigeradas y minivitrinas, botelleros de distintos tamaños y modelos y mostradores refrigerados de distintos tamaños.

(ii) Elementos que SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. amortiza en función de la depreciación efectiva basada en el plazo máximo de vida útil estimada. Estos elementos están registrados en las cuentas 2.160-10 - 2.160.20 y corresponden a:

-Mesas y sillas de aluminio.

-Mesas y sillas de plástico y madera y resina con diferentes logos (San Miguel, Kronenbourg...) y diferentes tamaños de logos.

En los siguientes fundamentos jurídicos examinaremos por separado ambos grupos de elementos.

### Cuarto.

- Pues bien, con relación a (i), SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. aplica los coeficientes establecidos en la tabla de amortización aprobada en el Anexo del Real Decreto 1777/2004. Dado que la actividad desarrollada por la entidad se encuentra clasificada en el epígrafe 427 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) "Fabricación de Cerveza y Malta de Cerveza", aquella aplica los siguientes coeficientes incluidos en la División 4 de la tabla de amortización:

DIVISIÓN 4: OTRAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS

Agrupación 41 Industrias de Productos Alimenticios y Bebidas

Grupo 412 Industrias de Bebidas

Nº 7 Arcones Frigoríficos Móviles, Máquinas Expendedoras y Otros Equipos Móviles de Venta

En cambio, la Inspección actuarial, la Oficina Liquidadora y el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución impugnada consideran que los coeficientes que SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. debe aplicar a tales elementos son los siguientes:

DIVISIÓN 6: COMERCIO, HOSTELERÍA Y RESTAURANTE, REPARACIONES

Agrupación 62 Hostelería, Restaurantes y Cafés  
Grupo 621

Nº 4 Instalaciones de vitrinas y estanterías, mostradores, cafeteras, asadores, freidoras y demás electrodomésticos de habitaciones

La diferencia de coeficiente, del 20% según el Nº 7 del grupo 412 que aplica SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A., y el que la Administración tributaria aplica, del 15% según el Nº 4 del grupo 621, origina lo que viene a calificar esta última como un exceso de amortización no deducible fiscalmente.

El argumento en que se basa la Administración tributaria es que, para vender la cerveza que SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. fabrica, tiene que instalar en el establecimiento de hostelería una serie de pequeñas instalaciones y, en consecuencia, el uso de las mismas se produce al vender la cerveza en los bares, cafeterías y hoteles, por lo que la entidad recurrente debe aplicar los coeficientes de amortización establecidos para la hostelería, restaurantes y cafés. Lo mismo sucede con la venta de botellas mediante máquinas expendedoras automáticas, puesto que la recurrente tiene que desplazarlas a los establecimientos de hostelería.

Para contextualizar el debate suscitado, dejaremos constancia de las razones contenidas en la resolución impugnada para confirmar el criterio de la Inspección en este concreto punto. Así, en los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central el debate planteado y su decisión se expresan así:

"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 I 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 disfrute 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 (hotelería), manifestando al respecto lo siguiente:

"Estos, SAN MIGUEL 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 SAN MIGUEL

...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 acto (Presupuesto de Hecho 6°).

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 leva 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 subelemento 4a) "Mobiliaria 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 explicarla, la Inspección no pude suplantar al legislador."

#### Cuarto.

Pues bien, en primer lugar, en la 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 (RG 5833/13) en la que dispusimos, respecto de un supuesto asimilable al que ahora nos ocupa

"QUINTO- Procede a continuación entrar a analizar 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 al 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 final máximo de amortización del 10 por 100 y el periodo 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 aquella 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 le 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 aquella 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 aportados plazo de duración.

De ahí que, como señale 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 confirme 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 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'

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".

A juicio de la Sala, la decisión de la presente cuestión litigiosa viene determinada prima facie por las Instrucciones para la aplicación de la tabla de amortización, que se recogen en el Anexo al Real Decreto 1777/2004, a tenor de las cuales:

"Primera. - Los elementos se amortizarán en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad.

Segunda. - Los elementos calificados de comunes se amortizarán de acuerdo con los coeficientes lineales establecidos para los mismos, salvo que figuren específicamente en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, en cuyo caso se aplicarán los de dicho grupo o agrupación.

Tercera. - Cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento. En su defecto el coeficiente lineal máximo de amortización aplicable será del 10 por 100 y el período máximo de veinte años.

Cuarta. - A los efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 2 de este Reglamento, se entenderá que los coeficientes han sido establecidos tomando en consideración que los elementos se utilizan durante un turno de trabajo, excepto que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada".

A la luz de estas instrucciones, resulta claro y no necesita especial operación interpretativa, como sostiene la parte recurrente en la página 38 de la demanda, que los elementos se deben amortizar en función de los coeficientes lineales fijados para los mismos en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad -instrucción primera- y que cuando un elemento amortizable no tuviere fijado específicamente un coeficiente lineal de amortización en su correspondiente grupo o, en caso de no existir éste, agrupación de actividad, sin que pueda ser calificado entre los comunes, el sujeto pasivo aplicará el coeficiente lineal de las tablas del elemento que figure en las mismas y que más se asimile a aquel elemento - instrucción tercera-.

El criterio que aduce la parte recurrente, de aplicar a los elementos amortizables el coeficiente lineal de las tablas fijados para los mismos en su grupo correspondiente, según la actividad desarrollada por aquella, se ajusta a lo ordenado por dichas instrucciones.

Aunque pudiera suscitarse alguna duda acerca de si todos los elementos amortizables a que se extiende el presente recurso están comprendidos en el coeficiente lineal nº 7 (" arcones frigoríficos móviles, máquinas expendedoras y otros equipos móviles de venta") del grupo 412 aplicado, la referencia abierta a " otros equipos móviles de venta", por una parte, y el criterio de la mayor similitud que se contiene como primera regla subsidiaria en la instrucción tercera, por otra, avalan la interpretación y aplicación del Anexo del Real Decreto 1777/2004 realizada por la recurrente.

Frente a ello, el criterio de que se ha servido la Inspección para regularizar la situación tributaria del contribuyente y que ha sido confirmado por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central se basa en un principio eminentemente locativo que no está incorporado a las citadas instrucciones, ni de modo explícito ni de modo implícito, al menos en cuanto a los extremos que aquí estamos considerando.

De hecho, tal criterio se contradice con la regla que subyace a la inclusión como elementos amortizables de " arcones frigoríficos móviles, máquinas expendedoras y otros equipos móviles de venta" en el nº 7 del grupo 412 aplicado por la recurrente, pues se aprecia en todos esos elementos que su destino o vocación son precisamente la de ser explotados fuera de las instalaciones de la industria de bebidas correspondiente. Destino o vocación que no han supuesto obstáculo alguno para la inclusión de estos elementos amortizables en este concreto grupo. A pesar de ello y a los efectos que aquí estamos examinando, las instrucciones no incorporan restricción o reserva alguna al modo o manera en que pueda producirse esa explotación.

En consecuencia, en cuanto a (i), se estima el motivo de impugnación, sin que sea necesario por ello examinar las restantes cuestiones planteadas al respecto en los escritos de demanda y contestación.

## Quinto.

- En cuanto a (ii), SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. ha amortizado estos elementos, en función de la depreciación efectiva de las mesas y sillas de terraza y de su vida útil estimada, dos años en el caso de las mesas y sillas de plástico y tres años para las mesas y sillas de aluminio.

Expone la demanda que la recurrente de la cesión de esos elementos con carácter temporal para su uso en terrazas de bares, restaurantes y cafeterías obtiene un beneficio comercial por una doble vía: la primera, facilitar a los establecimientos expendedores de cerveza un lugar donde acomodar a sus clientes para que consuman sus productos y la segunda, la publicidad directa de los productos que fabrica, al estar impreso en la totalidad de los elementos cedidos las siglas de la sociedad o de cualquiera de las sociedades del grupo.

La recurrente tuvo en cuenta esas consideraciones al practicar la amortización y así, en relación a la primera, se fijó en su integridad estructural (el tiempo que las mesas y sillas pueden dar soporte a la acomodación de los consumidores últimos de sus productos con unas garantías mínimas de seguridad) y, en relación a la segunda, se fijó en la conservación de las impresiones de sus marcas (el tiempo que el anagrama de las mesas y sillas dan soporte a la función publicitaria, por mantenerse con las condiciones de visibilidad y colocación adecuadas).

Además, existen toda una serie de razones que llevan al deterioro de tales elementos (como pueden ser, entre otros, robos, desperfectos por actos vandálicos, el que el mobiliario sea continuamente enjuagado con productos químicos de limpieza que aceleran el deterioro y envejecimiento del plástico, etc.).

Aparte de la motivación anterior, la recurrente adjuntó tres informes que corroboraban el método de amortización utilizado: (i) estudio de AIMPLAS, Instituto Tecnológico del Plástico; (ii) informe de la sociedad Sp Berner Plastic Group S.L. (fabricante de las mesas y sillas); y (iii) informe de la Federación Española de Hostelería.

La Administración tributaria, en cambio, sostiene que la amortización fiscal de los elementos que nos ocupan debe ser la resultante de aplicar a su importe un porcentaje del 10 por 100, porcentaje que no solo es 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 subelemento 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.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central avala el criterio administrativo anterior con base en las siguientes razones que se exponen en su fundamento jurídico cuarto:

"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. Eloy, Director Comercial Mueble de SP BERNER PLASTIC GROUP SL., entidad fabricante de esos elementos, con el siguiente contenido:

"El mobiliario que sirve de soporte para sus Marcas: Mahou, San Miguel, Alhambra o Reina, 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, periodo 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, exentes 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. Ezequias (DNI: NUM000) en calidad de Presidente de la Federación Española de Hostelería, en el que se indicó:

"A solicitud de la empresa GRUPO MAHOU-SAN MIGUEL, el abajo firmante Ezequias con DNI NUM000 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 Mahou San Miguel dentro del asesoramiento Técnico AST-14-0118 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 of 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 Paterna 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 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 ente 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".

Expuestos los términos principales del debate y comenzando por la valoración probatoria contenida en la resolución impugnada a que acaba de hacerse mención, hemos de comenzar señalando que la parte recurrente aporta junto con su escrito de demanda (ya lo hizo en vía económico-administrativa) informe emitido por AIMPLAS, Instituto Tecnológico del Plástico, fechado el 22 de junio de 2015, en el que se consigna como fecha de inicio del ensayo el 21 de enero de 2015 y como fecha final el 8 de mayo de 2015 y del que nos interesa destacar sus conclusiones:

"Las muestras proporcionadas por el solicitante han sido sometidas a un ensayo de envejecimiento artificial acelerado con lámpara de arco de xenón siguiendo lo establecido en la norma la UNE CEN/TR 581-4 IN que a su vez hace referencia a la UNE-EN ISO 4892-2. Se han envejecido las muestras durante 1500 horas que equivalen a una exposición natural aproximada de dos años en un clima moderado. En este ensayo sólo se simula la exposición a la radiación solar y quedan fuera de la simulación otros factores que puedan afectar a la vida útil del producto ensayado tales como la abrasión por el uso continuado, cambios bruscos de temperatura, golpes, agentes como la

químicos usados en procesos de limpieza, etc... Por tanto los resultados obtenidos sólo se podrían comparar con muestras iguales envejecidas naturalmente en un clima moderado pero sin la acción de ningún otro factor. Por supuesto, se entiende que en un proceso normal de envejecimiento en el cual, además del efecto del sol, hay otros factores que afectan a la muestra, éstos actuarán sumándose al efecto de la radiación y por tanto deteriorando en mayor grado las características de la muestra.

Las muestras ensayadas ya presentan cambios considerables en los colores de las tintas de los adhesivos o de la impresión tras 750 horas de ensayo, que equivaldría aproximadamente a un año de exposición natural en un clima moderado. Estos cambios se vuelven más bruscos y generalizados tras el doble de tiempo de exposición (1500 horas, aproximadamente dos años de exposición natural en un clima moderado). Se han evaluado los cambios de manera visual y usando una escala de contrastes (escala de grises) para dar un valor numérico a los cambios de color detectados. Generalmente valores por debajo de 4 se consideran no aceptables en productos decorativos o de imagen de marca. Los cambios producidos en algunos de los colores presentes en los anagramas hacen que, desde el punto de vista publicitario y de representación de la imagen de marca, se pueda considerar que las muestras de este grupo ya no son válidas pasado este tiempo de exposición, puesto que presentan en la escala de grises valores menores que 4. Esta variación de color producida no es aceptable ya que los anagramas de las diferentes marcas tienen establecidos unos colores determinados y cualquier variación en las tonalidades afectaría a la imagen de estas marcas y por tanto a la utilidad publicitaria de este mobiliario. Cabe pensar que en un uso normal y sometido a otros factores de envejecimiento, el deterioro del mobiliario ensayado será mucho mayor que el reflejado en la simulación de exposición a la intemperie descrito en este informe".

El contenido de este informe, a juicio de la Sala, avala suficientemente la tesis de la recurrente.

Se trata de un informe técnico elaborado por un organismo acreditado que explica detalladamente los procedimientos utilizados, basados en métodos de ensayo homologados y que a priori han de reputarse idóneos en relación con el objeto de la pericia, y las conclusiones a las que llega (aunque no estén incluidas en el alcance de la acreditación, como se indica expresamente en su página 7) están soportadas razonable y razonadamente por su contenido.

El informe, además, adjunta un anexo fotográfico en el que se puede comprobar de modo efectivo la degradación producida a través del ensayo de envejecimiento artificial.

En suma, se trata de un informe serio, riguroso y convincente, a partir del cual puede sostenerse la procedencia de la tesis de la entidad recurrente, como decimos.

Al respecto del anterior informe emitido por AIMPLAS, Instituto Tecnológico del Plástico, la única reserva que realiza la resolución impugnada consistía en la falta de constancia del resultado del ensayo, óbice que debe entenderse en todo caso superado a través del contenido del informe que estamos comentando.

Aunque a la vista de lo expuesto no nos detendremos en una valoración más profunda de los restantes elementos de prueba sí hemos de consignar, aunque sea brevemente, que la conclusión anterior se refuerza a la vista de esos otros medios de prueba aportados al efecto por la recurrente (los restantes informes aportados a las actuaciones y las pruebas testificales propuestas y practicadas en esta instancia), medios que corroboran, como decimos, la convicción del Tribunal de que los elementos amortizables a que se contrae el debate se deprecian efectivamente en el plazo señalado por la recurrente.

Acreditado este último hecho, la conclusión que se extrae es que la entidad recurrente ha dado cumplimiento a la exigencia prevista en el art. 11.1.e) del TRLIS, en la versión aplicable *ratione temporis*, a tenor del cual: " 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: (...) e) El sujeto pasivo justifique su importe".

En consecuencia, en cuanto a (ii), se estima el motivo de impugnación, sin que sea necesario por ello examinar las restantes cuestiones planteadas al respecto en los escritos de demanda y contestación.

Sobre la procedencia de las deducciones declaradas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. por programas de apoyo a determinados acontecimientos de excepcional interés público

## Sexto.

- Dado que el debate que se suscita a este respecto está muy acotado en el sentido que luego se dirá, no expondremos con detalle las circunstancias fácticas en que se enmarca, más allá de remitirnos a los antecedentes de interés al respecto que se han indicado en el fundamento de derecho segundo de esta sentencia.

Bastará, por tanto, con referirnos a las conclusiones de la demanda a propósito de este motivo de impugnación, que se enuncian así:

"1º Las certificaciones emitidas por el Consorcio acerca de los eventos en las que ha participado S. M. como patrocinador reúnen todos los requisitos a que se refiere el artículo 10 del R. D. 1270/2003 :

-Identificación del patrocinador y domicilio fiscal.

-Descripción de la actividad o gasto, e importe del mismo.

-La calificación de esencial o no de los gastos de propaganda y publicidad a efectos del cálculo de la base de deducción.

-Referencia al precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.

2.º El Consorcio es el único organismo con capacidad para emitir dichas certificaciones. Disposiciones adicionales tres y cuatro Ley 42/2006, de 28 de diciembre, artículo 27.2 Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

3.º Los Manuales de Marca, elaborados y publicados por el Consorcio determinan literalmente que el coste de producción y/o compra de los envases y latas formarán parte de la base de deducción de la cuota a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

4. Esta entidad, de conformidad con el artículo 9, puntos 1 y 5, del R. D. 1270/2003, solicito de la Agencia Tributaria el reconocimiento previo del derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en el Impuesto sobre Sociedades, obteniendo dicho reconocimiento,

5.º Esta sociedad ha cumplido escrupulosamente con todos los requisitos exigidos como patrocinador de los eventos en los que ha actuado, sin dejar nada a interpretaciones espurias. Se ha limitado a cumplir con los requisitos exigidos por escrito.

6.º El reconocimiento de los beneficios fiscales realizados por la Agencia Tributaria, a solicitud de esta entidad, no tuvieron el carácter de provisionales, al no estar condicionados al cumplimiento futuro de determinadas condiciones o requisitos no comprobados en el expediente ( Art. 137.1 del R. D. 1065/2007 ).

7.º Por último señalar que esta entidad es de la opinión que tanto la Agencia Tributaria como el TEAC, han vulnerado la seguridad jurídica que debe presidir el ordenamiento jurídico, el principio de buena fe y confianza legítima".

Frente a lo anterior, la Administración demandada opone lo siguiente en las páginas 4 y 5 del escrito de contestación:

"El recurrente centra su argumentación en alegar 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, más allá de que la posibilidad de que la posibilidad de que la Inspección compruebe el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece recogida en los artículos 115.3 LGT y 27.4 de la Ley 49/2002, lo cierto es que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 13 de julio de 2017 (recurso nº 1351/2016), la ha confirmado expresamente en un supuesto muy similar al presente, por lo que todo debate en contra resulta manifiestamente estéril.

Por otro lado y respecto de 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 de estos acontecimientos, el Tribunal Supremo en la previamente citada sentencia, considera que en el caso de los presentes envases y embalajes nos encontramos 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 encajasen perfectamente en el concepto de gastos relacionados directamente con la concreta acción publicitaria no tendrían necesariamente que ser contabilizados como tales, ya que lo relevante es la efectiva acreditación 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 la recurrente en el caso que nos ocupa la existencia de coste alguno de tales características publicitarias, no podemos sino defender el criterio del TEAC en este punto.

Por último, y respecto a la alegación de vulneración de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, lo cierto es que habiendo confirmado el Tribunal Supremo la competencia de la Inspección, todo el debate que pueda plantearse al respecto resulta estéril".

Las diversas cuestiones que se someten a la consideración de la Sala en este motivo de impugnación ya han sido enjuiciadas en anteriores pronunciamientos, pudiendo citar al efecto, entre los más recientes, la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 5 de marzo de 2021 (recurso nº 720/2017), que se expresa así:

"CUARTO. - Resolución del recurso.

Para la resolución del presente recurso contencioso-administrativo debemos tener en cuenta lo que dispone el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, desarrollado por los art.8 y 9 del RD 1270/2003, de 10 de octubre.

Dicho precepto establece:

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

1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales 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.

## **Segundo.**

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

## **Tercero.**

Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

#### **Cuarto.**

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

#### **Quinto.**

Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

#### **Sexto.**

A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

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...

A la vista de lo expuesto la impugnación de la liquidación en el presente recurso debe ser desestimada con arreglo a estas consideraciones:

1.- Las deducciones fiscales no son objeto de interpretación extensiva ni restrictiva, sino que deben ser interpretadas con arreglo a su debido alcance, espíritu y finalidad ( art. 3.1 CC y art.12.1 de la LGT 58/2003). Por consiguiente, la inclusión del coste total del envase no puede ser tenida en cuenta, toda vez que el coste del envase ya forma parte del coste de producción, de modo que la empresa debe incurrir en ellos con independencia de que decida acometer o no la acción publicitaria para la que se prevé el beneficio fiscal, no respondiendo a la finalidad de dicha deducción.

2.- La inclusión del coste total del envase como objeto de deducción no puede justificarse por el hecho de que fuese tenida en cuenta por el Consorcio de dicho acontecimiento en el Manual ( p.23), y que la actora haya aportado las oportunas certificaciones del Consorcio, sobre lo que es deducible, toda vez que la potestad tributaria, sujeta al principio de legalidad, no es renunciable ni puede quedar sujeta a disposición por ningún representante de la Administración tributaria ( art.18 de la LGT 58/2003), aunque forme parte de dicho Consorcio, sin que se puedan invocar de contrario, genéricas razones de seguridad jurídica o vulneración del principio de buena fe.

3.- La doctrina jurisprudencial a tener en cuenta es la que deriva de la STS de fecha 13.7.2017, recurso 1351/2016, aunque contase con tres votos particulares, y por esta Sala en sentencias de fecha 15.12.2017, recurso 425/2016 y 6.10.2017, recurso 12/2016.

4.- Que el coste adicional de la inscripción sea tan reducido que la actora ni siquiera lo haya predeterminado -ni siquiera con la pericial aportada, que nada decisivo aporta-no desvirtúa lo expuesto, sobre todo, si se tiene en cuenta que la finalidad de la deducción no es tanto deducir el ahorro obtenido por la entidad organizadora del evento de interés general en publicidad como el coste adicional realizado por la actora por la inclusión de la publicidad de dicho evento, sin olvidar el beneficio que le supone a la recurrente, como imagen publicitaria la inclusión en sus envases de dicho evento.

La pretensión de la actora debe ser desestimada por las razones expuestas, y confirmado el presente recurso contencioso-administrativo"

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia.

El motivo se desestima.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

#### **Séptimo.**

- Procede, por tanto, la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo en el sentido siguiente:



1º.- Anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), así como el Acuerdo de liquidación de que trae causa, en cuanto a la rectificación de las amortizaciones dotadas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. en los ejercicios 2008 y 2009, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de esta sentencia, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Confirmar en todo lo demás la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), así como el Acuerdo de liquidación de que trae causa.

Costas procesales

#### **Octavo.**

Al tratarse de una estimación parcial en la que no se aprecia ninguna circunstancia de excepción de las legalmente previstas, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA , no procede hacer expresa imposición en costas, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo número 343/2018, interpuesto por la Procuradora D. <sup>a</sup> María Esther Centoria en nombre y representación de MAHOU, S.A., como sucesora universal de SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014) y, en consecuencia, debemos:

1º.- Anular la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), así como el Acuerdo de liquidación de que trae causa, en cuanto a la rectificación de las amortizaciones dotadas por SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. en los ejercicios 2008 y 2009, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de esta sentencia, con los efectos legales inherentes a esta declaración.

2º.- Confirmar en todo lo demás la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 4932/2014), así como el Acuerdo de liquidación de que trae causa.

3º.- Sin costas, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Rafael Villafañez Gallego estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.