

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087297

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 30 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 717/2018

SUMARIO:

IS. Deducción por inversiones. Grandes acontecimientos culturales y deportivos. Publicidad en calzado. La entidad recurrente había presentado al Consorcio la relación de gastos aportados, para que certificara qué gastos eran adecuados a los objetivos y planes del programa de apoyo del acontecimiento deportivo y recibió las certificaciones emitidas por el Consorcio. En el acuerdo de liquidación confirmado por la resolución el TEAC, respecto de la inversión en el diseño y coste del calzado, solo se consideran admisibles los gastos de inserción del logotipo del evento en el calzado, que en el caso examinado se encuentra en las suelas y en la plantilla interior. Para el Abogado del Estado, el emplazamiento del gráfico supone la falta de cumplimiento de la finalidad del beneficio. No obstante, aunque llame clamorosamente la atención, el Manual de Identidad Corporativa, a través de la modificación realizada por acuerdo de 19 de mayo de 2011, para la publicidad en calzado, como es el caso, establece que «la inserción de la marca deberá efectuarse en la suela y la plantilla del zapato», y este extremo no puede ser cuestionado por la Inspección, lo que supondría modificar el criterio (bien discutible, eso sí) del Consorcio. Corresponde al Consorcio certificar «la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo». De esta forma, los aspectos relativos a la esencialidad, visibilidad o legibilidad para que un soporte sea apto para la promoción del evento viene establecida por el Consorcio y la deducción que nos ocupa debe entenderse correctamente aplicada al haberse adecuado a lo establecido por el Consorcio, órgano que aceptó como válidos los soportes empleados para promocionar el evento. No es obstáculo a lo anterior que aunque de acuerdo con el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 se puede entrar en la calificación fiscal de las partidas excluyendo las que no reúnan los requisitos exigidos por dicho artículo, deben diferenciarse la adecuación de la naturaleza o clase de gasto a los objetivos del programa, a decidir por el Consorcio, por un lado y, por otro, los aspectos estrictamente fiscales relativos a la concurrencia en los gastos o inversiones de las circunstancias o requisitos precisos para obtener el beneficio fiscal, que pueden ser examinados por la inspección de los tributos. Por tanto, la Sala acoge este motivo impugnatorio. [Vid., STS, de 20 de julio de 2021, recurso n.º 4081/2018 (NFJ083051)]. *Sobre si los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden tenerse en cuenta (o no) a los efectos del límite de la deducción, del 90% de las donaciones efectuadas.* Afirma la Sala que de la regulación aplicable parece innegable que como la deducción del 15% de los gastos de publicidad está condicionada a la realización de aportaciones, que son los que se computan a efectos del límite del 90 %, que constituyen así un segundo límite de este incentivo fiscal, las aportaciones pueden formar parte del gasto de publicidad tomado como base de la deducción, pero si lo hacen, no pueden computarse para determinar el límite, puesto que el cómputo simultáneo de un mismo gasto como base de la deducción del 15% y como límite del 90%dejaría sin efecto la limitación pretendida. Como señala la inspección en informe, la deducción estaría siempre dentro del límite al ser siempre inferior a este. Sobre si los gastos, que han servido de base para la deducción del 15% en la cuota pierden (o no) su consideración de gasto deducible en la base imponible. Considera la Sala que los gastos de patrocinio computados deben ser asimilados a los donativos, de manera que no son deducibles de la base imponible.

PRECEPTOS:

Ley 49/2003 (Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo), art. 27.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

PONENTE:

Don José Félix Martín Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000717 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0007221/2018

Demandante: CAMPER S.L.

Procurador: DON ARGIMIRO VÁZQUEZ GUILLÉN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

**Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Madrid, a treinta de junio de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 717/2018 interpuesto por CAMPER SL, como dominante del grupo consolidado 127/03, representada por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de abril de 2018 (RG.: 00/01598/2016), relativo al impuesto sobre sociedades. Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La representación de CAMPER, SL interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018 (RG.: 00/01598/2016), desestimatorio de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación NUM000 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo a los ejercicios 2010 a 2013 del impuesto sobre sociedades.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia que anule la resolución recurrida y la liquidación de la que trae causa.

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente, así como los documentos aportados con la demanda.

Cuarto.

Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento. Para la votación y fallo se señaló el día 11 de mayo de 2022, en cuya deliberación, con suspensión de esta, se acordó someter a las partes el posible motivo de impugnación sobrevenido de haberse establecido doctrina sobre la materia relativa al alcance de determinados gastos de publicidad de los eventos de excepcional interés público por sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021 (recursos de casación 4081/2018 y 1773/2018) y 21 de julio de 2021 (recurso de casación 6716/2017) y su eventual aplicación al caso "dadas la naturaleza y características del soporte a que se refiere la controversia, su esencialidad y su visibilidad y legibilidad" Presentados escritos de alegaciones por ambas partes, se señaló para continuar la deliberación el 22 de junio de 2022, fecha en la que concluyeron.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.** *Resoluciones recurridas y motivos de impugnación aducidos.*

Seguidas actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el grupo consolidado 127/03, cuya sociedad dominante es CAMPER, relativa a los ejercicios 2010 a 2013, se formalizó acta de disconformidad NUM000, y en fecha 10/02/2016 fue dictado acuerdo de liquidación, resultando una deuda tributaria de 1.009.995,26 euros, de los que 850.619.119 € corresponden a cuota y 159.376,07 € a intereses de demora. La regularización consistió en la minoración de la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por gastos incurridos y aportaciones realizadas relativos al acontecimiento de interés público "Alicante 2011, Puerto de Salida de Vuelta al mundo a Vela". Se trata de 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).

En lo que a este recurso interesa, los aspectos de la regulación controvertidos son los siguientes:

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 -Calzado Camper incluidos en la base de la deducción como medios esenciales al 100%.

C) 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.

Contra el acuerdo de liquidación CAMPER SL interpuso reclamación económico administrativa en la que ha recaído el fallo del TEAC objeto de nuestro examen desestimatorio de la reclamación. Se suscitaron en ella las mismas cuestiones que son objeto de los motivos de impugnación aducidos; pueden ser resumidas del siguiente modo:

PRIMERO: Si los costes de los soportes de publicidad consistentes en el calzado Camper pueden servir de base en su totalidad para la deducción del 15%, o bien la base se limita al coste de la inserción del logo "Alicante 2011" en la plantilla interior y en la suela.

SEGUNDO: Si los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden o no tenerse en cuenta a los efectos del límite de la deducción.

TERCERO: Si los gastos que han servido de base para la deducción en la cuota del 15% pierden (o no) su consideración de gasto deducible en la base.

Procede entonces que pasemos a examinar las cuestiones suscitadas.

Segundo. *Sobre la base de la deducción del soporte publicitario.*

En la base de la deducción se incluyeron por la entidad COFLUSA SA, que forma parte de grupo consolidado 127/03, las siguientes deducciones del artículo 27.3 de la Ley 49/2002: en la declaración de 2010, 609.945,00 €, aplicados íntegramente en el periodo impositivo 2010; en la declaración de 2011, 3.109.292,88 €, aplicados parcialmente: 281.544,94 € en el periodo impositivo 2012 y 991.107,14 € en el 2013; en la declaración de 2012, 9.288.444,66 €, no aplicados en los periodos impositivos objeto de comprobación; y en la declaración de 2013, 4.877.491,95 €, deducción no aplicada en los periodos impositivos objeto de comprobación.

Por acuerdo del Consorcio encargado de la ejecución del programa "Alicante 2011", adoptado en sesión de 19 de mayo de 2019, se modificó el Manual de Identidad Corporativa introduciendo en el apartado indumentaria los siguientes soportes especiales:

«- Calzado: la inserción de la marca deberá efectuarse en la suela y la plantilla del zapato, siempre que el soporte lo permita, con la versión cuadrada de la marca y en un tamaño visible según el tipo de zapato.

(...)

La base de la deducción serán los costes de diseño y fabricación del soporte.

Dichos soportes se autorizan en atención a que la marca del evento se divulga mediante su exhibición en los expositores de las tiendas para su adquisición por el consumidor final y a que también dicha publicidad se lleva a cabo por el uso que efectúa el adquirente del artículo en que se inserta la marca".

Siendo el Consorcio el encargado de certificar la adecuación de los gastos e inversiones a los fines del programa, la entidad COFLUSA SA había presentado al Consorcio relación de gastos aportados, para que certificara qué gastos eran adecuados a los objetivos y planes del programa de apoyo del acontecimiento deportivo y recibió las certificaciones emitidas por el Consorcio: certificación 1/2011 de 20 de mayo del 2011, certificación 1/2012 de 8 de mayo del 2012, certificación 1/2013 de 30 de abril del 2013 y certificación 14/2014 de 30 de abril del 2014.

En los importes certificados está incluido como concepto de gastos o inversión de publicidad el coste total de diseño y fabricación del calzado que ha incluido el logotipo (7.057.973,00 euros en 2011, 56.196.677,00 euros en 2012, y 30.687.748,00 en 2013).

Pero en el acuerdo de liquidación confirmado por la resolución el TEAC, respecto de la inversión en el diseño y coste del calzado, solo se consideran admisibles los gastos de inserción del logotipo del evento en el calzado, que en el caso examinado se encuentra en las suelas y en la plantilla interior. Para el Abogado del Estado, el emplazamiento del gráfico supone la falta de cumplimiento de la finalidad del beneficio.

No obstante, aunque llame clamorosamente la atención, el Manual de Identidad Corporativa, a través de la modificación realizada por acuerdo de 19 de mayo de 2011, para la publicidad en calzado, como es el caso, establece que «la inserción de la marca deberá efectuarse en la suela y la plantilla del zapato», y este extremo no puede ser cuestionado por la Inspección, lo que supondría modificar el criterio (bien discutible, eso sí) del Consorcio. Según el art. 27.2.b) de la Ley 49/2002 corresponde al Consorcio certificar "la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo". De esta forma, los aspectos relativos a la esencialidad, visibilidad o legibilidad para que un soporte sea apto para la promoción del evento viene establecida por el Consorcio y la deducción que nos ocupa debe entenderse correctamente aplicada al haberse adecuado a lo establecido por el Consorcio, órgano que aceptó como válidos los soportes empleados por CAMPER para promocionar el evento.

No es obstáculo a lo anterior que aunque de acuerdo con el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 puede entrar en la calificación fiscal de las partidas excluyendo las que no reúnan los requisitos exigidos por dicho artículo, deben diferenciarse la adecuación de la naturaleza o clase de gasto a los objetivos del programa, a decidir por el Consorcio, por un lado y, por otro, los aspectos estrictamente fiscales relativos a la concurrencia en los gastos o inversiones de las circunstancias o requisitos precisos para obtener el beneficio fiscal, que pueden ser examinados por la inspección de los tributos.

Y esto sentado, adicionalmente, podría considerarse de aplicación del jurisprudencia establecida en las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021 (recursos de casación 4081/2018 y 1773/2018) y 21 de julio de 2021 (recurso de casación 6716/2017), cuyo alcance se sometió como tesis a las partes, conforme a la cual «la norma no modula, matiza o distingue soportes publicitarios de configuración distinta o diferente, ya que, para establecer el beneficio fiscal se limita a objetivar los "gastos de... que realicen en la propaganda y publicidad", sin añadir más criterios, circunstancias, requisitos o diferenciaciones de carácter objetivo; lo único que la norma añade es un requisito subjetivo o finalístico cuál es que los citados gastos "sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

Así pues, procede acoger este motivo impugnatorio.

Tercero. *Sobre si los gastos que han servido de base a la deducción del 15% pueden tenerse en cuenta (o no) a los efectos del límite de la deducción, del 90% de las donaciones efectuadas.*

Conforme al artículo 27.3 de la Ley 49/2002:

« 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.»

Y a reglón seguido, el mismo precepto, establece una limitación a la deducción:

«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.»

Por su parte, la Disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, epigrafiada "Beneficios fiscales aplicables al evento de salida de la vuelta al mundo a vela, «Alicante 2011»", después de señalar en su número cinco que los beneficios de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, incorpora una evidente matización a través de un marcador contraargumentativo a lo anterior:

«No obstante, las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio por los espónsos 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».

COFLUSA, SA realizó aportaciones al consorcio por importe de 1.500.000 €, adquiriendo la condición de patrocinador del evento; asimismo, en los periodos objeto de comprobación, realizó aportaciones al equipo participante TNZ por importe de 20.035.000 €, destinados a la construcción del Barco Camper. De acuerdo con el Manual de Marca del Consorcio el importe destinado al patrocinio de un barco participante constituirá base de deducción en el 70% de dicho importe, de manera que esa base asciende a 14.024.500 euros.

Y sucede que durante los periodos impositivos objeto de comprobación en el cálculo del límite de la deducción del 90 % del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 la recurrente se aplicó 19.381.500 € (90% de 21.535.000 €) y sostiene que esos gastos mantienen la condición de deducibles, aun cuando se utilicen para calcular el límite de la deducción por gasto de propaganda y publicidad.

Ahora bien, de la regulación trasladada parece innegable que como la deducción del 15%, de los gastos de publicidad está condicionada a la realización de aportaciones que son los que se computan a efectos del límite del 90 % que constituyen así un segundo límite de este incentivo fiscal, las aportaciones pueden formar parte del gasto de publicidad tomado como base de la deducción, pero si lo hacen, no pueden computarse para determinar el límite, puesto que el cómputo simultáneo de un mismo gasto como base de la deducción del 15% y como límite del 90% dejaría sin efecto la limitación pretendida. Como señala la inspección en informe, la deducción estaría siempre dentro del límite al ser siempre inferior a este.

Cuarto. *Sobre si los gastos, que han servido de base para la deducción del 15% en la cuota pierden (o no) su consideración de gasto deducible en la base imponible.*

En las liquidaciones regularizadas todos los gastos incluidos en el cálculo del límite a la deducción, se contabilizaron como gasto contable. La Inspección consideró incompatibles los gastos de patrocinio tenidos en cuenta a efectos del cálculo del límite de la deducción con su consideración de gastos fiscalmente deducibles.

Y frente al criterio de la Inspección sostiene la recurrente que los gastos que sirven de base para la deducción en la cuota no pierden su consideración de gastos deducibles, puesto que 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 sucede que los gastos de patrocinio computados deben ser asimilados a las donativos, de manera que no son deducibles de la base imponible (artículo 14.1.e/ TRLIS).

Adicionalmente, en la sentencia de esta Sala de 14 de julio de 2021 (recurso 362/2018) rechazando la misma idea, refiriéndose a los gastos de patrocinio satisfechos, se concluía, que « dichas aportaciones, por imperativo de la norma de concesión, se han tenido en cuenta para el cálculo del límite de la deducción a que se refiere el artículo 27.3 de la ley 49/2002 (90% de las donaciones al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la ley 49/2002), y no pueden ser gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 del Texto refundido de la LIS , porque, en otro caso, estaríamos ante una doble deducción, ya que se han computado como límite máximo de deducción».

Quinto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.*

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en el extremo relativo a la determinación de la base para la deducción del 15 % a que se refiere el artículo 27 de la Ley 49/2002 que deberá incluir los costes de diseño y fabricación del calzado Camper en que se insertó la publicidad del evento, desestimando el resto de los motivos impugnatorios.

Al ser parcial la estimación del recurso no procede la condena en costas.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en nombre y representación de CAMPER, SL, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de abril de 2018 (RG.: 00/01598/2016), desestimatorio de la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación NUM000 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo a los ejercicios 2010 a 2013 del Impuesto sobre sociedades, anulando parcialmente el fallo del TEAC recurrido así como el acuerdo de liquidación del que trae causa en lo relativo a la determinación de la base para la deducción del 15 % a que se refiere el artículo 27 de la Ley 49/2002 que deberá incluir los costes de diseño y fabricación del calzado Camper en que se insertó la publicidad del evento, y confirmando el acuerdo en todo lo demás. Sin costas.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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

Así se acuerda y firma.

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.