

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089366

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 12 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6568/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. *Gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.* La Administración tributaria y la Audiencia Nacional consideran que, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo se aplique la deducción en la cuota íntegra del IS y se tenga en consideración los gastos de patrocinio para determinar el límite máximo de la deducción del 90 por ciento, dichos gastos no pueden, adicionalmente, considerarse un gasto deducible en la base imponible del impuesto. Y llegan a dicha conclusión, en esencia, al considerar que la remisión que las leyes reguladoras de cada programa realizan al art. 27 de la Ley 49/2002 evidencia que el legislador pretendía equiparar el tratamiento entre los gastos de patrocinio y las donaciones, equiparación que no se produciría si los primeros pudieran deducirse de la base imponible y resultando, en tal caso, una duplicidad en la deducción del impuesto y una discriminación a favor de los gastos de patrocinio respecto a las donaciones que no se considera justificada. La parte recurrente, por su parte, discrepa del anterior criterio jurídico. Considera que la regulación legal de los beneficios fiscales de cada uno de los programas en relación con la prevista en el art. 27 de la Ley 49/2002 no impide que los gastos de patrocinio, aun teniéndose en cuenta para el cálculo del límite máximo de la deducción, tengan igualmente la consideración de gastos fiscalmente deducibles siempre que concurren el resto de requisitos legalmente exigibles. En defensa de dicha tesis argumenta, en primer lugar, que las leyes reguladoras de cada uno de los programas no establecen ninguna previsión que excluya ni limite la deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio en la base imponible, a diferencia de las leyes reguladoras de otros programas. En segundo lugar, enfatiza que la normativa del impuesto sobre sociedades establece que la determinación de la base imponible conforme el método de estimación directa parte del resultado contable al que deben realizarse los ajustes fiscales que contemple la ley. El art.14.1.e) TR Ley IS (art. 15.e) Ley 27/2014) solamente excluye, a estos efectos, la deducibilidad de los verdaderos donativos o liberalidades, no quedando incluidos en dicha categoría aquellos gastos «realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos», características perfectamente reconocibles en los contratos de «esponsorización» o patrocinio, a la vista de la definición de patrocinio contenida en el art. 22 Ley 34/1988 (General de Publicidad). Finalmente, la sociedad recurrente considera que la interpretación teleológica que realiza la sentencia impugnada es contraria, sin embargo, tanto a la literalidad de la norma como, en definitiva, a su espíritu o finalidad que, según su criterio, consiste en introducir una mejora que, mediante la flexibilización de la deducción, favorezca la implicación de las empresas en estos eventos de interés público. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si son deducibles de la base imponible del IS los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo pfo del art.27.3 número primero de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible [Vid., SAN de 23 de mayo de 2022, recurso n.º 50/2019 (NFJ089368) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

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

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

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 15.

Ley 34/1988 (General de Publicidad), art. 22.

Ley 58/20003 (LGT), art. 12.

Constitución Española, art. 31.

Código Civil, art. 3.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6568/2022

Materia: ACCION ADMINISTRATIVA Y ACTO ADMINISTRATIVO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6568/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de abril de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de la mercantil Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso n.º 50/2019 promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de octubre de 2018 desestimatoria de la reclamación económico-administrativa R.G. 6866/2015 contra el acuerdo de liquidación de 5 de agosto de 2015 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. 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 (BOE de 24 de diciembre) ["Ley 49/2002"].

2.2. Los artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], que tienen una redacción semejante a los artículos 10.3 y 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 18 de noviembre) ["LIS"], todos ellos en conexión con el artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (BOE de 15 de noviembre).

2.3. El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y el artículo 3 del Código Civil ["CC"].

2.4. El artículo 31 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "la Sala de instancia realiza una interpretación de las normas reguladoras de la deducción por gastos de apoyo a programas de excepcional interés público que no resulta respetuosa ni con su literalidad ni con su finalidad" de modo que "de haber acogido la interpretación defendida por esta parte, el tribunal a quo habría concluido en la posibilidad de deducir los gastos de patrocinio en la base imponible de mi representada".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

5.1. La sentencia sienta una doctrina sobre las normas en que fundamenta su fallo que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA] "en la medida en que desincentiva la colaboración privada en programas que ostentan, por disposición legal, la condición de acontecimientos de excepcional interés público. En efecto, queda fuera de toda duda que estos programas podrían verse perjudicados (pues se verían desincentivados) de prosperar la tesis restrictiva de la Sentencia de instancia".

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Señala que "la sucesiva aprobación de acontecimientos de excepcional interés público que mantienen un régimen fiscal idéntico al que se discute en este pleito pone de manifiesto no sólo el carácter general y susceptible de repetición de esta discusión, sino su absoluta vigencia" y enfatiza el elevado interés de los patrocinadores en "conocer si la equiparación entre gastos de patrocinio y donativos debe entenderse realizada a todos los efectos (desencadenando la no deducibilidad de los gastos en la base imponible del IS) o, como aquí defendemos, se trata de una mejora del incentivo que tiene por objeto

incrementar el límite de la deducción en cuota del artículo 27.3 de la Ley 4972002, sin que ello afecte al carácter deducible del gasto de patrocinio de la base imponible del IS".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. La parte recurrente indica que, si bien "es conocedora de que el Tribunal Supremo ha analizado en varias ocasiones distintos aspectos del incentivo fiscal que nos ocupa (particularmente, el relativo a la base de la deducción, al que se refiere, entre otros, el Auto de 10 de noviembre de 2021 -RC n.º 2691/2021-), [...] no [...] consta la existencia de ningún pronunciamiento en el que se plantee la concreta cuestión que ahora nos ocupa".

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca la siguiente cuestión:

"Determinar si son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible".

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo*

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de septiembre de 2022, habiendo comparecido la mercantil Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General Estado, representada por el abogado del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y, adicionalmente, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Procedimiento de inspección

Con fecha 16 de septiembre de 2014, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició actuaciones de

comprobación e investigación frente al Grupo fiscal 86/2007, cuya sociedad dominante es Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal (en adelante Plus Ultra).

Las actuaciones se referían al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2010 a 2013, y tenían alcance parcial, circunscribiéndose éste a la comprobación de las deducciones dotadas por fondo de comercio financiero en los ejercicios 2011 a 2013 y a la comprobación de los gastos y deducciones practicadas con origen en patrocinios de los ejercicios 2010 a 2012.

Con fecha 15 de abril de 2015 se incoó a Plus Ultra acta de disconformidad A02-72525425 y, tras la presentación de alegaciones por la interesada, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el 5 de agosto de 2015 acuerdo de liquidación ratificando la propuesta contenida en el acta y practicando liquidación provisional de la que resultó una deuda a devolver por importe total de 6.224.437,11 euros.

Entre otros aspectos y en lo que a este recurso interesa, la regularización consistió en inadmitir como gastos deducibles las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio, a los correspondientes consorcios organizadores de los acontecimientos de excepcional interés público "Alicante 2011, puerto de salida" y "Juegos de Londres 2012", por haber sido tenidas en consideración para el límite máximo de la deducción en la cuota íntegra previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

2º.- Reclamación económico-administrativa

Contra el acuerdo de liquidación, la mercantil interpuso reclamación económico-administrativa que fue desestimada por resolución de 15 de octubre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Central. En relación con la cuestión anteriormente señalada, la resolución argumenta del siguiente modo (FJ 7º):

"[...] no cabe aceptar las alegaciones del reclamante al haberse ya pronunciado este TEAC sobre la materia sentando la doctrina de que en las Deducciones por eventos de especial interés del 27.3 de la Ley 49/2002 existe 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.

Así, en nuestra reciente resolución de 5 de abril de 2018 (RG 1598/2016), que a su vez reiteraba lo manifestado en nuestra resolución de 4 de abril de 2017 (RC 4329/12) manifestábamos:

"SEXTO: [...] de la lectura de las 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, strictu 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."

En base a dicho criterio doctrina, ha de considerarse procedente el ajuste practicado por la Inspección, desestimándose, por tanto, las alegaciones del obligado."

3º.- Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con la anterior resolución, Plus Ultra interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó con el número 50/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que fue estimado parcialmente mediante sentencia de 23 de mayo de 2022.

La sentencia rechazó, en su fundamento jurídico tercero, la pretendida deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio, reiterando y citando la argumentación de una previa sentencia de la misma Sala y Sección de 9 de diciembre de 2020 (rec. 532/2017, ECLI:ES:AN:2020:3756) que se había pronunciado en los siguientes términos:

"Sostiene la recurrente que tales gastos mantienen la condición de gastos deducibles, aun cuando se utilicen para calcular el límite de la deducción por gasto de propaganda y publicidad. Afirma que, el cómputo de los gastos

de patrocinio, a efectos del límite del 90% de la base de la deducción en la cuota del 15% de los gastos de publicidad, no supone que se estén asimilando dichos gastos a verdaderas donaciones, a todos los efectos fiscales.

Se trata de los importes consignados por la entidad a efectos del cálculo del límite de la deducción del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, pagados en concepto de patrocinio por los programas Londres 2012 y Alicante 2011. Estas partidas fueron consideradas gasto deducible y la Inspección niega su deducibilidad en la base imponible.

Compartimos los razonamientos del TEAC. Efectivamente, 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 espónsores 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."

De la lectura de las normas transcritas se observa la remisión que la ley específica del programa hace al artículo 27.3 de la Ley 42/2002.

Como se afirma en la Resolución impugnada, 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.

Si aceptáramos la tesis sostenida por la demandada, nos encontraríamos ante una situación parecida a la descrita respecto de las donaciones anteriormente.

Bien es cierto, y en ello es compartido por ambas partes, que los gastos deducibles en el impuesto de sociedades, no son incentivos fiscales. Pero lo cierto es que si los gastos de patrocinio se computan para determinar el 90% de la deducción conforme al artículo 27.3 de la ley 49/2002, y además se deducen como gastos del impuesto, un mismo gasto está operando, aunque de forma distinta, en la reducción de la cuota a pagar por el impuesto.

Una deducción por gasto y un beneficio fiscal sobre la misma cuantía de ese gasto, es evidente que produciría una duplicidad en la deducción del impuesto.

Lógicamente la estructura del impuesto no permite este tratamiento fiscal de un mismo gasto.

A ello debemos añadir la interpretación, compartida por esta Sala, que realiza el TEAC de los concretos preceptos aplicables."

La sentencia de 23 de mayo de 2022 constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

1. Regulación general de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

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, regula los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que constituyen incentivos fiscales específicos aplicables a determinadas actuaciones que aseguren el adecuado desarrollo de dichos acontecimientos y que, en todo caso, deben determinarse por Ley.

El apartado 2 de dicho artículo contempla la regulación mínima que debe contener la Ley que apruebe cada programa y el apartado 3 del citado precepto fija los beneficios fiscales que, como máximo, pueden establecerse para cada programa.

Dentro de dicha configuración de máximos del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, el apartado 1º, párrafo 1º de este artículo, prevé una deducción en la cuota íntegra en el impuesto sobre sociedades del 15 por ciento de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, se realicen por el sujeto pasivo en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Adicionalmente, el importe de dicha deducción se encuentra cuantitativamente limitado en el artículo 27.3, apartado 1º, párrafo 2º 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."

2. Regulación específica de los programas "Juegos de Londres 2012" y "Alicante 2011, puerto de salida".

Conforme lo previsto en el artículo 27.2 de la Ley 49/2002, se aprobaron los programas controvertidos en el presente recurso como acontecimientos de excepcional interés público, mediante las siguientes leyes:

2.1. En primer lugar, la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (BOE de 24 de diciembre) aprobó el "Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de "Londres 2012", cuyo apartado 5 estableció los beneficios fiscales de dicho programa en los siguientes términos:

"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 espónsos o patrocinadores al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, encargadas de la realización de programas y actividades del acontecimiento, se tendrán en cuenta a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, antes mencionada."

2.2. Por su parte, la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (BOE de 24 de diciembre) aprobó el "evento de salida de la vuelta al mundo a vela, "Alicante 2011", estableciéndose en su apartado 5 los beneficios fiscales vinculados a este acontecimiento en los siguientes términos:

"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 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"

3. Determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y gastos no deducibles

3.1. Resulta relevante a efectos del presente recurso traer a colación, adicionalmente, los artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 10.3 del TRLIS dispone:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

El artículo 14.1.e) del TRLIS establece:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...]

e) Los donativos y liberalidades.

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

3.2. Debe precisarse que, si bien los anteriores preceptos se encuentran actualmente derogados, tienen una redacción equivalente, a los efectos del presente recurso, a los artículos 10.3 y 15.e) de la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. Contrato de patrocinio

Finalmente, la parte recurrente reputa relevante tener en consideración también el artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, que, dentro de la tipología de contratos publicitarios, define el contrato de patrocinio del siguiente modo:

"El contrato de patrocinio publicitario es aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador.

El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables".

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Como se ha expuesto en los anteriores razonamientos jurídicos, el artículo 27.3.1º de la Ley 49/2002 contempla una deducción en la cuota íntegra en el impuesto sobre sociedades que se cuantifica por aplicación de un porcentaje sobre el importe de los gastos de propaganda y publicidad que el sujeto pasivo del impuesto realice en relación con acontecimientos de excepcional interés público aprobados por Ley.

Sin perjuicio de la regulación legal de cada programa, el artículo 27.3.1º, párrafo 2º, de la Ley 49/2002 establece que el importe de la deducción no puede exceder del 90 por ciento de las donaciones efectuadas al consorcio u organización encargada de la ejecución del programa. Y si se aplica esta deducción, las donaciones que se tengan en cuenta para establecer el límite máximo de la deducción no podrán acogerse, por su parte, a ningún otro incentivo fiscal previsto en la Ley 49/2002.

2. En algunos casos, las leyes que aprueban los programas de este tipo (como sucede en los dos programas controvertidos en el presente recurso: "Juegos de Londres 2012" y "Alicante 2011, puerto de salida"), contemplan que, a efectos de determinar el mencionado límite máximo del 90 por ciento de la deducción, deben tenerse en consideración las cantidades que el sujeto pasivo realice, en concepto de patrocinio, al consorcio u organización encargada de la ejecución del programa. Es decir, los gastos de patrocinio en que incurra el sujeto pasivo del impuesto se integrarán en la base de cálculo del límite del 90 por ciento de la deducción que pueda aplicarse conforme el artículo 27 de la Ley 49/2002.

3. Ante este contexto normativo, la Administración tributaria y la Audiencia Nacional consideran que, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo se aplique la deducción en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades y se tenga en consideración los gastos de patrocinio para determinar el límite máximo de la deducción del 90 por ciento, dichos gastos no pueden, adicionalmente, considerarse un gasto deducible en la base imponible del impuesto.

Y llegan a dicha conclusión, en esencia, al considerar que la remisión que las leyes reguladoras de cada programa realizan al artículo 27 de la Ley 49/2002 evidencia que el legislador pretendía equiparar el tratamiento entre los gastos de patrocinio y las donaciones, equiparación que no se produciría si los primeros pudieran deducirse de la base imponible y resultando, en tal caso, una duplicidad en la deducción del impuesto y una discriminación a favor de los gastos de patrocinio respecto a las donaciones que no se considera justificada.

4. La parte recurrente, por su parte, discrepa del anterior criterio jurídico. Considera que la regulación legal de los beneficios fiscales de cada uno de los programas en relación con la prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002 no impide que los gastos de patrocinio, aun teniéndose en cuenta para el cálculo del límite máximo de la deducción, tengan igualmente la consideración de gastos fiscalmente deducibles siempre que concurren el resto de requisitos legalmente exigibles.

En defensa de dicha tesis argumenta, en primer lugar, que las leyes reguladoras de cada uno de los programas no establecen ninguna previsión que excluya ni limite la deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio en la base imponible, a diferencia de las leyes reguladoras de otros programas. Así, por ejemplo, en el programa de

preparación de los deportistas españoles de los "Juegos de Río de Janeiro 2016", la disposición adicional 58ª de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, además de prever que los gastos de patrocinio se tendrán en cuenta para el límite de la deducción, se contempla lo siguiente:

"Las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio, a las que se hace referencia en el párrafo anterior, no tendrán la consideración de gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".

En segundo lugar, enfatiza que la normativa del impuesto sobre sociedades establece que la determinación de la base imponible conforme el método de estimación directa parte del resultado contable al que deben realizarse los ajustes fiscales que contemple la ley. Y el artículo 14.1.e) del TRLIS (hoy 15.e) LIS) solamente excluye, a estos efectos, la deducibilidad de los verdaderos donativos o liberalidades, no quedando incluidos en dicha categoría aquellos gastos "realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos", características éstas que son perfectamente reconocibles en los contratos de "sponsorización" o patrocinio, a la vista de la definición de patrocinio contenida en el artículo 22 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Finalmente, la sociedad recurrente considera que la interpretación teleológica que realiza la sentencia impugnada es contraria, sin embargo, tanto a la literalidad de la norma como, en definitiva, a su espíritu o finalidad que, según su criterio, consiste en introducir una mejora que, mediante la flexibilización de la deducción, favorezca la implicación de las empresas en estos eventos de interés público.

5. Las razones que desarrolla el escrito de preparación y, en particular, los términos literales en los que se pronuncia la Ley 49/2002 y las leyes reguladoras de los programas controvertidos, las diferencias existentes con leyes reguladoras de otros programas en las que explícitamente se prevé la no deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio, así como la finalidad de este tipo de incentivos fiscales y su comparabilidad con el tratamiento respecto de las donaciones, todo ello en el contexto general de las reglas de determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades, permiten estimar suficientemente fundadas, a los efectos de la admisión del recurso de casación, las dudas interpretativas sobre los preceptos cuya infracción se denuncia.

Debe significarse que, ciertamente, este Tribunal Supremo ha abordado la interpretación del artículo 27 de la Ley 49/2002 en diversos pronunciamientos previos [vid., entre las más recientes, las sentencias de 12 de diciembre de 2022 (rec. 7113/2021, ECLI:ES:TS:2022:4440 y rec. 7269/2021, ECLI:ES:TS:2022:4572)]. Sin embargo, en ellos lo hemos hecho desde una perspectiva netamente distinta a la hoy planteada por la parte recurrente. En efecto, en dichas sentencias -y las previas citadas en ellas- la cuestión controvertida consistía en determinar cómo se debía calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades prevista en el citado artículo 27 de la Ley 49/2002, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos y, particularmente, si debía distinguirse, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que cumple otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial; o, por el contrario, si la aplicación de la deducción se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

En el presente caso, por su parte, la cuestión gravita sobre la deducibilidad fiscal de los gastos por patrocinio cuando éstos se tienen, adicionalmente, en consideración para el cálculo del límite máximo de la deducción del artículo 27.3.1º de la Ley 49/2002, por lo que la jurisprudencia fijada en las sentencias anteriormente citadas no resuelve la controversia hoy planteada y, en consecuencia, se estima concurrente el supuesto de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia del artículo 88.3.a) LJCA.

También cabe considerar que la doctrina interpretativa que se fije en este recurso trasciende del caso concreto y será extensible a otros sujetos pasivos que hayan aplicado la deducción respecto de los mismos programas, así como de otros programas cuya regulación legal sea semejante. A tal efecto, la parte recurrente señala, oportunamente, que existen otros programas cuya normativa es equivalente, entre los cuales cita los siguientes: la "Comemoración del "Bicentenario de la Constitución de 1812"" (disposición adicional 59ª de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre), el "Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas "Alzheimer Internacional 2011"" (disposición adicional 54ª de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre) o, más recientemente, a los eventos "Automobile Barcelona 2019" (disposición adicional 100ª de la Ley 6/2018, de 3 de julio) y la "XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático" (artículo 1 del Real Decreto-ley 15/2019, de 8 de noviembre). En consecuencia, se aprecia concurrente también el supuesto de interés casacional del artículo 88.2.c) de la LJCA.

Sexto. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

2.1. 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

2.2. La disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado y la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

2.3. Los artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que cuentan con una redacción esencialmente equivalente a los artículos 10.3 y 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6568/2022, preparado por el procurador don Ramon Rodríguez Nogueira en representación de la mercantil Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal, contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso n.º 50/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si son deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos de patrocinio incurridos en programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público en los que se contemple por la norma que aprueba los beneficios fiscales del evento que tales gastos serán computados a efectos del cálculo del límite previsto en el segundo párrafo del número primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, sin que dicha norma establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. 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

3.2. La disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado y la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

3.3. Los artículos 10.3 y 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que cuentan con una redacción esencialmente equivalente a los artículos 10.3 y 15.e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.