

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092317

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 313/2024, de 27 de febrero de 2024

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 sentencia recurrida rechazó la pretendida deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio. El art. 27 de la Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal para los sujetos pasivos del IS que patrocinan programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, una deducción de la cuota íntegra del impuesto, del 15% de los gastos realizados en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, si bien dicha deducción no puede exceder del 90 % de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento, deducción que, de aplicarse, impide que dichas donaciones puedan acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esa Ley. La conclusión de que el beneficio que representa el programa a incentivar se materializa y agota en una deducción en cuota y no en la base imponible viene corroborada, además, por una interpretación sistemática del art. 27.3 de la Ley 49/2002, toda vez que, como apunta el abogado del Estado, el último párrafo de ese precepto contempla que esa deducción computará de forma conjunta con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades», que configuran distintas deducciones en la cuota íntegra. Por tanto, frente al planteamiento de la entidad recurrente, prevalece la literalidad de la remisión de las dos disposiciones adicionales de las Leyes de Presupuestos del Estado que regulan tales programas y que recogen los límites de la deducción al art. 27.3 de la Ley 49/2002, conformando un régimen de beneficio fiscal, centrado en la cuota tributaria y no en la base imponible del impuesto. Ciertamente, como sugería la propia resolución del TEAC impugnada en la instancia, no debe confundirse un beneficio fiscal, implantado para la incentivación de determinados programas de interés público, con un gasto deducible que opera en el plano de la base imponible. Ahora bien, dicho lo anterior, no cabe predicar una naturaleza bifronte de la magnitud económica consistente en el límite del 90% de las donaciones efectuadas, según el prisma desde el que se contemple. En otras palabras, si tales cantidades son consideradas *ope legis* como donaciones a los efectos de posibilitar la deducción en la cuota íntegra del 15% de los gastos de patrocinio; no resulta posible, al mismo tiempo, considerar que no lo son, con la finalidad de superar la prohibición del art. 14 TRLIS y, en consecuencia, proceder a su deducción en la base imponible. Desde esta perspectiva, si tales pagos efectuados a los patrocinadores son donaciones -porque a ellas los equipara la Ley-, entra en juego la prohibición del art. 14.1 e) TRLIS, de manera que no sería posible la deducción en la base imponible que defiende la recurrente. Aceptar que los gastos de patrocinio sean objeto de deducción en un 15% de la cuota íntegra y, al mismo tiempo, deducibles en la base imponible del IS, comportaría una doble deducción, difícilmente justificable en términos de carga fiscal, esto es, desde la perspectiva que la contribución neta al acontecimiento debe suponer (el abogado del Estado llega a sugerir que el importe recuperado podría ser superior al gasto soportado). Perfilar una solución intermedia sobre la base de distinguir, según que las cantidades satisfechas al consorcio lo sean en concepto de donación [no deducibles de la base imponible del IS, ex art. 14.1 e) TRLIS] o que esas cantidades se aporten en concepto de patrocinio (deducibles de la base imponible del IS), por un lado, comportaría postergar el régimen jurídico legal, convirtiendo en inoperante la equiparación que, a los efectos referidos, establecen las leyes de presupuestos y, por otro lado, la propia naturaleza de la deducción quedaría subordinaría a la sola voluntad del contribuyente. La sala finalmente concluye que los gastos de patrocinio efectuados 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 de la Ley 49/2002, son deducibles, en los términos y dentro de los límites que establece el precepto, en la cuota íntegra del IS, no siendo deducibles de la base imponible, aunque la norma que apruebe los beneficios fiscales no establezca expresamente su consideración de gasto no deducible. [Vid., ATS de 12 de abril de 2023, recurso n.º 6568/2022 (NFJ089366) y SAN de 23 de mayo de 2022, recurso n.º 50/2019 (NFJ089368) que se confirma].

### 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 13.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 313/2024

Fecha de sentencia: 27/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6568/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6568/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 313/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dmitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6568/2022, interpuesto por Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal (anteriormente denominada Seguros Groupama, Seguros y Reaseguros, S.A.U.), representada por el procurador de los Tribunales don Ramón Rodríguez Nogueira, bajo la dirección letrada de don Borja Orta Villar, contra la sentencia dictada el 23 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 50/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de mayo de 2022, que estimó parcialmente el recurso núm. 50/2019, interpuesto por la representación procesal de Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, SA de Seguros y Reaseguros contra el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 15 de octubre de 2018, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación A23/72525425, de 5 de agosto de 2015, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la AEAT, concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2010 a 2013, cuantía a devolver de 6.224.437,11€ (6.216.614,69 € correspondientes a la cuota y 7.822,42 a intereses de demora).

Con fecha 20 de junio de 2022, se dictó auto de complemento de la referida sentencia de 23 de mayo de 2022.

### **Segundo.** *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal, mediante escrito de 28 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 23 de mayo de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de septiembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de abril de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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."

**3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de Plus Ultra, Seguros Generales y Vida, S.A. de Seguros y Reaseguros, Sociedad Unipersonal, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 31 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 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, "BOE" núm. 307, de 24 de diciembre, la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado ("PGE"), "BOE" núm. 309, de 24 de diciembre, la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, "BOE" núm. 309, de 24 de diciembre, y 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 ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo, 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, ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre.

Aduce que la Ley 49/2002 estableció (además del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos) el conjunto de incentivos aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares y empresas, con el objetivo de ayudar a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general.

Apunta que, entre dichos incentivos fiscales, el art. 27.3 de la Ley 49/2002 contempla una deducción en la cuota íntegra del 15% de aquellos gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento de excepcional interés público (determinado como tal por la ley).

Señala que si bien la redacción original de la norma no preveía limitación alguna en cuanto al importe a acreditar de esta deducción en cuota, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007, el apartado 20 de la Disposición final segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("Ley de IRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre, añadió un nuevo párrafo segundo al número primero del apartado 3 del art. 27 de la Ley 49/2002, en el que se indicaba que el importe de la deducción no podría exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio encargado de la realización de los programas y actividades relacionadas con el respectivo acontecimiento.

De este modo -prosigue-, se venía a exigir en la práctica la realización adicional de una donación al consorcio como requisito para la aplicación del incentivo, siendo, además, el importe de esta donación (o, más propiamente, el 90% de este importe) el que determinaría el límite máximo de la deducción en cuota derivada de los gastos de publicidad y propaganda.

En el caso de los dos acontecimientos de excepcional interés público que nos ocupan (Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de "Londres 2012" y Salida de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2011"), las referidas leyes indicaban que "las cantidades satisfechas, en concepto de patrocinio por los espónsores o patrocinadores ... 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".

La recurrente mantiene que los gastos contabilizados por las aportaciones en concepto de patrocinio al Consorcio resultaban deducibles de la base imponible del IS, pues se trataba de gastos debidamente contabilizados y correlacionados con la obtención de ingresos, toda vez que respondían a un contrato bilateral y oneroso, sin que exista ningún precepto en la norma tributaria que limite su deducibilidad fiscal en la base imponible del IS.

Rechaza el planteamiento de la Administración, pues el hecho de que la ley que apruebe el respectivo acontecimiento contenga una mención, en el sentido de permitir que las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio se tengan 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, debe interpretarse atendiendo a su tenor literal, que en ningún caso establece ni permite una equiparación absoluta entre gastos de patrocinio y donaciones, tal y como pretende la Administración a efectos de denegar la deducibilidad de los primeros en la base imponible del IS.

Afirma que la sentencia de instancia no resulta ajustada a Derecho por cuanto asimila indebidamente los gastos de patrocinio a donativos no deducibles de la base imponible del IS, cuando lo cierto es que tal equiparación no resulta, en absoluto, de la normativa que regula los incentivos fiscales al mecenazgo

Por tanto, a su juicio, no sería posible inferir que el legislador haya pretendido establecer el tratamiento fiscal de los gastos de patrocinio como donativos no deducibles de la base imponible del IS, sino que, por el contrario, únicamente ha establecido una mejora sobre el régimen general de la deducción en cuota del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, consistente, precisamente, en la posibilidad de computar como mayor límite de la deducción las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio que son, por su propia naturaleza, deducibles de la base imponible del IS.

Esta conclusión es evidente, en su opinión, cuando la redacción se compara con la prevista respecto de otros acontecimientos diferentes, en los que la norma reguladora ha establecido expresamente la no deducibilidad en la base imponible del IS de las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio que se tengan en cuenta a efectos del límite de la deducción en cuota.

Entiende que, dado que una previsión similar no se contiene ni en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 ni en las Leyes de los acontecimientos a que se refiere el caso objeto de este recurso (Londres 2012 y Alicante 2011), su ausencia no puede integrarse ni suplirse por vía interpretativa.

Reitera que los gastos de patrocinio no pueden entenderse incluidos en la categoría de donativos pues se infringirían los arts. 10.3 y 14.1 e) TRLIS (y correlativos 10.3 y 15.e) de la vigente LIS), en conexión con el artículo 22 la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad, "BOE" núm. 274, de 15 de noviembre.

Invoca también el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, y el art. 3.1 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil ("CC"), "Gaceta de Madrid" núm. 206, de 25 de julio, sobre interpretación de las normas tributarias, así como el art. 31 de la Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978, considerando que el criterio de la sentencia impugnada supone una arbitraria distorsión del principio de capacidad económica.

**4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 13 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, partiendo del precepto controvertido y, en particular, teniendo en consideración la modificación introducida en el año 2006, el abogado del Estado señala que el objetivo de la reforma de la Ley 49/2002 es la de que los obligados tributarios obtuvieran una deducción equivalente, como máximo, el 90% de las donaciones, importe -el de las donaciones-, que no es ni puede ser en ningún caso gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, dado que no es un gasto correlacionado con los ingresos y su calificación jurídica y fiscal es de liberalidad.

Explica que, dada la anterior limitación, posteriormente se posibilitó en las disposiciones que regularon algunos de estos acontecimientos, que los gastos de patrocinio computasen como donación, a efectos de límite, con lo que se incrementaba significativamente la deducción aplicable por los sujetos pasivos en sus respectivos impuestos directos. Sería el caso de los programas a los que se refiere el recurso.

Patrocina que los beneficios han de interpretarse de forma estricta, no extensiva ni analógica, ante la expresa prohibición del artículo 14 de la LGT.

Bajo esas premisas, considera indudable que el apartado 3. Primero, primer párrafo, del artículo 27 de la Ley 49/2002, solo reconoce a los sujetos pasivos, en este caso, del Impuesto sobre Sociedades, una deducción en la cuota íntegra del impuesto del 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.

Nada más. Señala que, en absoluto se habla de que, además, tengan derecho a deducir de su base imponible como gasto, el importe destinado al programa en cuestión.

Apunta que el legislador es el único que puede establecer beneficios fiscales - artículo 8 d) LGT-, como excepción a la generalidad de todos los tributos integrantes del sistema, y ha considerado oportuno que el único beneficio aplicable a los gastos derivados del cumplimiento de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público es la deducción en la cuota tributaria, en este caso del IS, del 15% de esos gastos.

Observa que el artículo 27.3, apartado 1º, párrafo 2º de la Ley 49/2002, habla únicamente de "donaciones", por lo que no puede pensarse más que en una equiparación de los gastos de patrocinio a las donaciones puras y simples, al margen de la distinta naturaleza de unas y otros.

Centrándose en los programas "Juegos de Londres 2012" y "Alicante 2011, puerto de salida", recuerda que sendas disposiciones adicionales de las correspondientes leyes de presupuestos del Estado establecieron lo siguiente: "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."

Una deducción en la base por ese gasto y una deducción en cuota sobre la misma cuantía en ambos casos, a su parecer, daría lugar a una evidente duplicidad en las deducciones del impuesto, lo cual, no casa con la finalidad perseguida por estos programas de patrocinio.

**5. Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 13 de febrero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica*

El presente recurso conduce a indagar la deducibilidad de los gastos por patrocinio en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades cuando estos se tienen ya en consideración para el cálculo del límite máximo de la deducción del artículo 27.3. 1º 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.

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 (15%) 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.

Como expone el auto de Admisión, 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.

Además, en algunos casos, las leyes que aprueban los programas de este tipo (como en los dos programas controvertidos, "Juegos de Londres 2012" y "Alicante 2011, puerto de salida") contemplan que, a efectos de determinar el mencionado límite máximo de la deducción, correspondiente al 90 por ciento de las donaciones efectuadas, 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.

La Inspección y la sentencia recurrida 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. Fundamentan dicha conclusión, en esencia, al entender 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, 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 recurrente discrepa y, a su juicio, la regulación legal de los beneficios fiscales de cada uno de los programas con relación al artículo 27 de la Ley 49/2002 no impide que los gastos de patrocinio, aun computándose para el cálculo del límite máximo de la deducción, tengan igualmente la consideración de gastos fiscalmente deducibles siempre que concurren el resto de los requisitos legalmente exigibles.

### **Segundo.** *Antecedentes del procedimiento de inspección a tener en consideración*

El 16 de septiembre de 2014, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT 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 (Plus Ultra).

Las actuaciones, referidas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2013, tenían alcance parcial, circunscrito 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.

Tras acta de disconformidad A02-72525425 y la presentación de alegaciones, el 5 de agosto de 2015 se dictó 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.

### **Tercero. La decisión en vía económico-administrativa**

Contra el acuerdo de liquidación, Plus Ultra interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por resolución del TEAC de 15 de octubre de 2018, que argumentaba del siguiente modo:

"[...] 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."

### **Cuarto. La argumentación de la sentencia de instancia**

Plus Ultra interpuso recurso contencioso-administrativo, estimado parcialmente en sentencia de 23 de mayo de 2022, pronunciamiento que rechazó, en su Fundamento de Derecho Tercero, la pretendida deducibilidad fiscal de los gastos de patrocinio, reiterando 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) 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 trascritas 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."

## **Quinto.** *El marco normativo*

Seguiremos a estos efectos la sistemática recogida en el auto de Admisión.

### 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.

Dice así el art 27 de la ley 49/2002 en la redacción dada por la Ley de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

"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."

## 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".

## **Sexto.** *El juicio de la Sala*

El presente recurso no puede prosperar, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

1. El artículo 27 de la Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal para los sujetos pasivos del IS que patrocinan programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, una deducción de la cuota íntegra del impuesto, del 15 por 100 de los gastos realizados en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, si bien dicha deducción (la del 15% de esos gastos) no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento, deducción que, de aplicarse, impide que dichas donaciones puedan acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esa Ley.

2. Teniendo en consideración exclusivamente este precepto, sostiene la parte recurrente que, para que sea efectiva la deducción de la cuota íntegra del impuesto del expresado 15 por 100 de los gastos, necesariamente habrán de efectuarse una serie de donaciones, de manera que constituirían el parámetro económico para aplicar dicha deducción de la cuota íntegra, desde el momento que la ley establece que ese 15% no exceda del 90% de tales donaciones.

En otras palabras, según interpreta la recurrente, de no efectuarse alguna donación no cabría aplicar la deducción del 15% de los gastos en propaganda y publicidad.

Conforme a ese planteamiento, una cosa serían los gastos en propaganda y publicidad (deducibles) y otra diferente las donaciones efectuadas (no deducibles).

Ciertamente, esta perspectiva parece responder a la propia naturaleza de las instituciones; por un lado, los gastos derivados del patrocinio, que tendrían por causa negocios bilaterales y onerosos, susceptibles de deducción en abstracto en la base imponible del IS al no estar excluidos por el artículo 14 TRLIS; y, por otro lado, las donaciones que, como negocios gratuitos, por determinación del artículo 14 TRLIS, no podrían ser objeto de deducción en la base imponible.

3. Sin embargo, esa pretendida diferenciación -insistimos, ensayada por la recurrente- se ve empañada por la previsión contenida en las correspondientes Leyes de Presupuestos del Estado que regulan tales programas, en cuya virtud, las cantidades satisfechas en concepto de patrocinio por los espónsors o patrocinadores al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, 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 art. 27.3 de la propia Ley 49/2002.

De este modo, las disposiciones legales que aprueban tales programas desactivan la argumentación contenida en el punto anterior, en particular, hacen innecesaria la realización de donaciones -como magnitud autónoma de los gastos de patrocinio-, a las correspondientes entidades, desde el momento que los pagos efectuados en concepto de patrocinio computan por Ley como donaciones que -recordemos- en un 90%, constituyen el límite al 15% de la deducción en cuota íntegra.

4. La conclusión de que el beneficio que representa el programa a incentivar se materializa y agota en una deducción en cuota y no en la base imponible viene corroborada, además, por una interpretación sistemática del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, toda vez que, como apunta el abogado del Estado, el último párrafo de ese precepto contempla que esa deducción computará de forma conjunta con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS "Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades", que configuran distintas deducciones en la cuota íntegra.

Por tanto, frente al planteamiento de la entidad recurrente, prevalece la literalidad de la remisión de las dos disposiciones adicionales de las Leyes de Presupuestos del Estado que regulan tales programas y que recogen los límites de la deducción al artículo 27.3 de la Ley 49/2002, conformando un régimen de beneficio fiscal, centrado en la cuota tributaria y no en la base imponible del impuesto.

Ciertamente, como sugería la propia resolución del TEAC impugnada en la instancia, no debe confundirse un beneficio fiscal, implantado para la incentivación de determinados programas de interés público, con un gasto deducible que opera en el plano de la base imponible.

Ahora bien, dicho lo anterior, no cabe predicar una naturaleza bifronte de la magnitud económica consistente en el límite del 90% de las donaciones efectuadas, según el prisma desde el que se contemple. En otras palabras, si tales cantidades son consideradas ope legis como donaciones a los efectos de posibilitar la deducción en la cuota íntegra del 15% de los gastos de patrocinio; no resulta posible, al mismo tiempo, considerar que no lo son, con la finalidad de superar la prohibición del artículo 14 TRLIS y, en consecuencia, proceder a su deducción en la base imponible.

Desde esta perspectiva, si a los efectos que nos ocupan, tales pagos efectuados a los patrocinadores son donaciones -porque a ellas los equipara la Ley-, entra en juego la prohibición del artículo 14.1e) TRLIS, de manera que no sería posible la deducción en la base imponible que defiende la recurrente.

5. Por otro lado, las leyes reguladoras de otros programas distintos a los que aquí nos ocupan rechazan explícitamente la posibilidad de que tales gastos de patrocinio puedan ser deducibles en la base imponible del impuesto, circunstancia que, en opinión de la recurrente, haría factible tal deducción en ausencia de una previsión en contrario.

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, 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".

Siendo cierto que una disposición semejante no se contempla en los programas controvertidos, dicha circunstancia no justifica, por sí misma, una deducción en la base imponible en los términos pretendidos por la recurrente, desde el momento que, como se ha expresado, el beneficio se configura como una reducción en la cuota, equiparando la ley los gastos de patrocinio a las donaciones que operan como límite de la extensión del beneficio fiscal.

6. Por otro lado, aceptar que los gastos de patrocinio sean objeto de deducción en un 15% de la cuota íntegra y, al mismo tiempo, deducibles en la base imponible del IS, comportaría una doble deducción, difícilmente justificable en términos de carga fiscal, esto es, desde la perspectiva que la contribución neta al acontecimiento debe suponer (el abogado del Estado llega a sugerir que el importe recuperado podría ser superior al gasto soportado).

7. Finalmente, perfilar una solución intermedia sobre la base de distinguir, según que las cantidades satisfechas al consorcio lo sean en concepto de donación (no deducibles de la base imponible del IS, ex artículo 14.1e) TRLIS) o que esas cantidades se aporten en concepto de patrocinio (deducibles de la base imponible del IS), por un lado, comportaría postergar el régimen jurídico legal, convirtiendo en inoperante la equiparación que, a los efectos referidos, establecen las leyes de presupuestos y, por otro lado, la propia naturaleza de la deducción quedaría subordinada a la sola voluntad del contribuyente.

**Séptimo.** *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

Los gastos de patrocinio efectuados 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, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, son deducibles, en los términos y dentro de los límites que establece el precepto, en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, no siendo deducibles de la base imponible, aunque la norma que apruebe los beneficios fiscales no establezca expresamente su consideración de gasto no deducible.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

**Octavo.** *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Séptimo.
2. Declarar no haber lugar al recurso de casación 6568/2022, interpuesto por la representación procesal de 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 Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 50/2019.
3. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

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.