

# Tribunal Económico-Administrativo Central

## Resolución 01146/2014 de 2/11/2017

Unidad resolutoria: Vocalía tercera

**Impuesto sobre Sociedades. Gastos de propaganda o publicidad. Base de la deducción. Gastos de envases y embalajes. Soportes de publicidad mixta. Art. 27 Ley 49/2002. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.**

Son dos los temas discutidos en esta resolución, por una parte, se cuestiona la competencia de la Inspección para comprobar la idoneidad de los gastos de propaganda y publicidad, sin que la existencia del certificado del consorcio y el certificado de reconocimiento del derecho previo del derecho a la deducción desvirtúen esa competencia. Por otra parte, al ser los envases y embalajes controvertidos soportes de publicidad mixta, sólo forma parte de la base de deducción, de conformidad con lo establecido en la STS 13 julio 2017, los costes estrictamente publicitarios. En el supuesto en que no sea fácil el deslinde entre la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función sea exclusivamente publicitaria por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste estrictamente publicitario "la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese publicitaria".

### **Fundamentos de derecho**

**TERCERO:** (...) La entidad incluyó como base de deducción el coste íntegro de la adquisición de los envases y embalajes. La Inspección rechazó esta postura aduciendo que solo podrían acogerse a la deducción el coste de inserción del logo del evento en tales envases y embalajes, pero no el coste de adquisición de dichos envases y embalajes, ya que ese coste de adquisición no encajaba en la definición de "gastos de propaganda y publicidad" legalmente establecida. No habiendo sido probada por la entidad esos costes de insertar la publicidad del acontecimiento en los envases y embalajes, no se admitió la deducción de importe alguno por el concepto de envases y embalajes.

El reclamante afirma que, de acuerdo con el artículo 10.2.e) del Real Decreto 1270/2003, es el Consorcio, no la Inspección, quien tiene la competencia para determinar qué gastos han de incluirse en la base de la deducción.

La posibilidad de comprobar el cumplimiento de los requisitos de los beneficios fiscales aparece en el artículo 115.3 LGT:

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

Para el caso de las deducciones por acontecimientos de especial interés público, la posibilidad de comprobación aparece expresamente en el artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

A juicio de este Tribunal, la posibilidad de comprobación posterior por la Inspección no entra en conflicto con el criterio de la Dirección General de Tributos expuesto en consultas números 799/2001 y 1588/2010. Así, en la primera de ellas define el "reconocimiento previo" a que se refiere el artículo 9.1 del RD 1270/2003, en última instancia, como

deliberar sobre la solicitud formulada por el contribuyente y pronunciarse expresamente sobre la misma. En la segunda se afirma que calificados por el Consorcio como de "esenciales" los gastos de publicidad y propaganda "... la Administración Tributaria no podrá alterar la calificación de esencial realizada por el Consorcio, en la medida en que exista completa identidad de hechos y circunstancias...". Y ello por cuanto que una cosa es pronunciarse acerca de la idoneidad o no del gasto o proyecto (o su carácter como de esencial o no) a efectos del acontecimiento de excepcional interés de que se trate, y otra la determinación de la concreta base fiscal de la deducción en el ejercicio de las facultades de comprobación posterior que a la Administración tributaria le otorga el anteriormente transcrito artículo 27.4 de la Ley 49/2002.

Tampoco la posibilidad de comprobación afecta a los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, pues es claro que la posibilidad de comprobación posterior está avalada por las normas tributarias generales y también por las específicas del beneficio fiscal. Además, el propio certificado de reconocimiento previo emitido por la Administración Tributaria advierte al interesado de la posibilidad de una comprobación posterior de la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para el goce de la misma.

Por tanto, hemos de descartar la pretensión del reclamante porque la Inspección sí es competente, de acuerdo con el artículo 27.4 de la Ley 49/2002, para comprobar la idoneidad de los gastos de envases y embalajes para formar parte de la base de la deducción. Ni la existencia del certificado del consorcio ni la existencia del certificado de reconocimiento previo del derecho a la deducción establecido en el artículo 9.1 del RD 1270/2003, pueden servir de base para negar la competencia regularizadora de la Inspección de Hacienda.

Este criterio ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (recurso 1351/2016), en la que el Alto Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso similar a este, en el que también estaba en liza si la Inspección podía comprobar la aptitud de los gastos en envases y embalajes para ser incluidos en la base de la deducción. Su Fundamento de Derecho Noveno dice:

**"NOVENO:** Anulación de la sentencia recurrida y enjuiciamiento de la controversia que fue suscitada en el proceso de instancia.

La acogida de los motivos de casación impone, pues, anular la sentencia de instancia y el directo enjuiciamiento por este Tribunal Supremo del litigio planteado en el proceso de instancia; un enjuiciamiento que debe ir referido a estos motivos de impugnación que la demanda invocó en sus fundamentos de derecho sustantivos: (1º) incompetencia de la Inspección de los Tributos para la revisión de los certificados emitidos por los consorcios; (2º) imposibilidad de volver a comprobar en el procedimiento de inspección los hechos objeto del procedimiento de reconocimiento del beneficio fiscal del artículo 9.1 del reglamento; y (3º) validez de los gastos de adquisición de envases que llevan incorporado el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción establecida en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

Empezando por el tercer motivo de impugnación, su rechazo ha de efectuarse reiterando para ello los mismos razonamientos que antes han sido expuestos para acoger el primer motivo de casación.

Y esos motivos de impugnación (1º) y (2º) de la demanda tampoco merecen ser acogidos por todo lo que seguidamente se explica.

Lo primero que debe decirse al respecto es que son distintos los campos en los que operan, de un lado, el Consorcio encargado de la ejecución del programa de apoyo al acontecimiento y, de otro, la Inspección de los Tributos.

Al primero le corresponde la mencionada ejecución, como también la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del mencionado programa y, en lo concretamente referido a los gastos de

propaganda, si el contenido del soporte merece la calificación de esencial o no a los efectos del cálculo de la base de la deducción. Mientras que a la Inspección de los Tributos le incumbe, a partir de esos extremos certificados por el Consorcio, constatar su realidad y si cabe individualizar en ellos los requisitos que legalmente resultan necesarios para disfrutar del beneficio fiscal y cómo ha de ser cuantificado este último.

Lo segundo a destacar es que el reconocimiento subsiguiente a la solicitud del beneficio fiscal tiene el carácter de “previo”, como literalmente declara el artículo 9 del Reglamento. Que ese carácter de “previo” lo explica el hecho de que el inicio del procedimiento correspondiente a ese reconocimiento previo tan solo requiere presentar la solicitud en un determinado plazo y adjuntar a ella la certificación del Consorcio, lo que viene a significar que este específico procedimiento tan solo constata las exigencias referidas al cumplimiento del plazo de solicitud, la adecuación de la publicidad al programa del acontecimiento y si merece esta la calificación o no de esencial. Que así lo viene a confirmar la expresa declaración del artículo 27.4 de la Ley 49/2002, que permite a la Administración tributaria comprobar la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para el beneficio fiscal y practicar la regularización que resulte procedente. Y que debe señalarse que rigen también aquí las potestades de comprobación que la LGT de 2003 atribuye a la Administración tributaria.”

**CUARTO:** El reclamante también impugna la liquidación por entender que los gastos de envases y embalajes tienen una finalidad esencialmente publicitaria, por lo que el total coste de su adquisición debe formar parte de la base de la deducción.

Como se ha señalado, el Tribunal Supremo en la citada Sentencia de 13 de julio de 2017 se ha pronunciado en un caso similar a éste. Esta sentencia resuelve un recurso de casación presentado frente a la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (recurso 64/2014). Tras un análisis exhaustivo de la problemática, confirma la resolución de este Tribunal Central de 5 de marzo de 2014 recaída en la reclamación nº 6794-2011 R.G. que había sido anulada por la Audiencia Nacional, avalando así la actuación de la Inspección. Su fundamento jurídico séptimo dice:

#### **“II: El problema principal suscitado en este primer motivo de casación.**

Con el anterior punto de partida normativo, ya debe decirse que dicho problema principal es el atinente a lo que ha de entenderse por gastos de propaganda o publicidad en orden a determinar la base de la deducción sobre la que ha de operar el beneficio fiscal previsto en los anteriores preceptos para el Impuesto sobre Sociedades; y, más concretamente, como ha de calcularse dicha base cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad no es sólo publicitaria, por realizar otras funciones diferentes a la mera divulgación de la marca o productos de la empresa.

#### **III: Consideraciones previas que son necesarias o convenientes para encontrar la solución de ese problema principal que acaba de ser apuntado.**

Están constituidas por lo que sigue.

1: La lectura completa de la Ley 49/2002 permite advertir que las finalidades perseguidas por el beneficio fiscal de que aquí se trata son facilitar la publicidad del acontecimiento de excepcional interés público al que dicho beneficio está referido y evitar en lo posible costes por este concepto a las Administraciones públicas.

Como también permite constatar que para alcanzar esas finalidades se articula un mecanismo que consiste en invitar a las empresas particulares a que, en la actuación publicitaria que desarrollen para dar difusión a su específica actividad empresarial, incluyan simultáneamente propaganda y publicidad del acontecimiento; y en ofrecerles, como contrapartida o incentivo para que lo hagan, un beneficio consistente en “el 15 por cien de los gastos que (...) realicen

en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento”.

2: Es necesario establecer en esta materia varias diferenciaciones.

Una primera y principal que separa, de un lado, el vehículo o soporte material de la publicidad y, de otro, el contenido de la misma.

Una segunda que distingue, en lo que hace al soporte o vehículo, entre el que solamente tiene una función publicitaria y aquel otro que desarrolla otras funciones distintas de la publicitaria y constituye por ello un elemento o activo empresarial ligado a sus necesidades ordinarias diferentes a la de publicidad; diferenciación esta segunda que permite hablar de soportes mixtos y soportes exclusivamente publicitarios.

Y una tercera que, en atención al contenido de la publicidad directamente referido a difusión del acontecimiento de excepcional interés público, distingue entre una publicidad que es esencial y aquella otra que no lo es, viniendo determinada una u otra modalidad según que el contenido de la actividad publicitaria realizada por la empresa para la que se reclama el beneficio fiscal haya estado o no referida de modo principal y en mayor medida a dicho acontecimiento; una diferenciación, ésta tercera, que, según la Ley 49/2002 (penúltimo párrafo del apartado primero del artículo 27.3), tiene incidencia en lo que concierne a la cuantificación de la base sobre la que ha de aplicarse el porcentaje del 15 por cien en el que queda concretado el beneficio fiscal.

3: Las posibles dudas interpretativas deben ser resueltas según el criterio hermenéutico que descarta la interpretación analógica o extensiva de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (artículo 14 de la LGT de 2003); y haciendo también aplicación del principio de igualdad que constitucionalmente rige en la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE). Principio, éste último, que, en lo que se refiere a gastos empresariales no publicitarios de sustancial identidad que hayan sido realizados por diferentes operadores económicos, no parece permitir que el tratamiento tributario de su deducción pueda ser diferente según se haya decidido o no participar en la publicidad de los acontecimientos de que se viene hablando.

4: Las dificultades que pueden presentarse, en algunos de los casos de soportes publicitarios mixtos, para distinguir entre el coste correspondiente a la parte del soporte que está ligada a una función empresarial distinta a la publicitaria y el coste referido a la inserción en dicho soporte del logo, eslogan, dibujo o cualquier clase de imagen en el que haya sido concretado el contenido del mensaje publicitario.

Y la simultánea necesidad de evitar que las anteriores dificultades originen una extensión del beneficio fiscal más allá de lo que es la estricta actividad publicitaria; pero también de impedir que, en aquellos casos en que el valor de la adición publicitaria es mínima en relación con el coste del soporte, resulte inaplicable el beneficio fiscal que es objeto de la actual controversia.

5: En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos en los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) y aquellos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

#### IV: Conclusiones.

Desde las consideraciones anteriores las infracciones denunciadas en el primer motivo deben considerarse fundadas, desde el momento en que la Administración tributaria y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo actuaron correctamente, en lo que hace a las liquidaciones aquí litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas; y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.

Y tiene razón el Abogado del Estado en lo que viene a sostener sobre que la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad que, según lo dispuesto en el artículo 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.”

De acuerdo con el criterio sentado por el Tribunal Supremo en la anterior Sentencia, nos encontramos en el caso de los presentes envases y embalajes ante soportes de publicidad mixta, por lo que solamente puede formar parte de la base de la deducción el coste estrictamente publicitario.

Afirma el contribuyente que el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria no es fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria. Frente a dichas alegaciones debe señalarse que, en todo caso, el coste estrictamente publicitario ha de probarse, y para los casos de dificultad invocados por el reclamante, la sentencia del Tribunal Supremo señala que “se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.”

No habiéndose probado coste alguno, no podemos estimar la pretensión del reclamante, debiéndose confirmar la regularización inspectora.

