



Roj: **STS 3077/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3077**

Id Cendoj: **28079130022021100305**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/07/2021**

Nº de Recurso: **1773/2018**

Nº de Resolución: **1057/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 04-05-2015,**  
**SAN 5195/2017,**  
**ATS 7724/2018,**  
**STS 3077/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.057/2021**

Fecha de sentencia: 20/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1773/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 13/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 1773/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1057/2021**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **1773/2018** interpuesto por la entidad **PANINI ESPAÑA, S. A.**, representada por la procuradora de los Tribunales doña Amparo Laura Díez Espí y asistida por la letrada doña Esther Colls Borrás contra la sentencia de 15 de diciembre de 2017 (ES:AN:2017:5195), de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictada en el recurso contencioso administrativo 425/2016, seguido contra resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa ( NUM000 ) interpuesta por la citada recurrente, en fecha de 4 de mayo de 2015, contra el Acuerdo de liquidación dictado, en fecha 10 de abril de 2015, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, con sede en Barcelona, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), notificado en esa misma fecha, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictó sentencia de 15 de diciembre de 2017, en el recurso contencioso administrativo 425/2016, seguido, a instancia de la entidad ahora recurrente, contra resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa ( NUM000 ) interpuesta por la citada recurrente, en fecha de 4 de mayo de 2015, contra el Acuerdo de liquidación dictado, en fecha de 10 de abril de 2015, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, con sede en Barcelona, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), notificado en esa misma fecha, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

### SEGUNDO.- Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

*"Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **"PANINI ESPAÑA, S.A."**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Amparo Laura Díez Espí, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central** a la reclamación presentada en fecha 4 de mayo de 2015, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos confirmarla** y la **confirmamos**, con imposición de costas a la recurrente".*

2º. La sentencia se fundamentaba en los siguientes razonamientos contenidos en su Fundamento Jurídicos Segundo.

Para apoyar los razonamientos la sentencia reproducía 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 (LRFIFM), en su redacción originaria, así como la redacción del citado precepto tras la reforma llevada a cabo por 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 (LRPF), que entró en vigor el día 1 de enero de 2007.

La sentencia, igualmente, deja constancia de la anterior sentencia de la propia Sala, de fecha 10 de marzo de 2016 (RCA 64/2014), que había seguido el criterio expresado en las anteriores sentencias de 3 de mayo de 2012 (RCA 251/2009), 16 de mayo de 2013 (RCA 143/2010) y 18 de febrero de 2016 (RCA 424/2013); sentencias, estas, que habían devenido firmes.

Sin embargo, la sentencia de instancia, igualmente, pone de manifiesto que la citada sentencia de 10 de marzo 2016, había sido casada y anulada por la STS 1247/2017, de 3 de julio (ES:TS:2017:2978, RC 1351/2016), cuya parte dispositiva —y parte de sus razonamientos— la sentencia impugnada reproduce, una vez conocido su pronunciamiento del Tribunal Supremo por la Sala de instancia. Tal reproducción fue la siguiente:

**A)** En relación con el primer motivo de casación (concreción del concepto 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 preceptos para el Impuesto sobre Sociedades) la sentencia expuso:

*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 del proyecto 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 L.G.T 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 mínimo, 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, deberían diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos es 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."

**B)** En el mismo Fundamento Jurídico Segundo la sentencia de instancia reproduce los pronunciamientos del Tribunal Supremo —en la citada STS 1247/2017, de 3 de julio— en relación con otras cuestiones, como era el relativa a la incompetencia de la Inspección de los Tributos para la revisión de los certificados emitidos por los consorcios.

"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.

La siguiente cuestión es la referente a la 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, aprobado por Real Decreto 1270/2003 .

La sentencia a que nos venimos refiriendo, razona al respecto:

"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 ésta 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 L.G.T de 2003 atribuye a la Administración tributaria."*

*De lo expuesto resulta que no nos encontramos ante actos propios de la Administración, pues los distintos órganos intervinientes, lo hacen en ámbitos y con competencias diferentes, que impiden tener por producida una declaración de voluntad administrativa de efectos vinculantes.*

*Respecto al problema de 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, el Tribunal Supremo señala:*

*"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."*

*Las reflexiones contenidas en la sentencia del Alto Tribunal a la que nos venimos refiriendo, y que resuelve un asunto idéntico al aquí tratado, da respuesta a todas las cuestiones planteadas en la demanda, y por tales razones, debemos desestimar el recurso y confirmar los actos impugnados, no sin añadir que, de lo expuesto que con la decisión administrativa ni se vulnera la seguridad jurídica ni la confianza legítima ni concurre arbitrariedad".*

*De lo expuesto resulta la desestimación del recurso".*

### **TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

**1.** La entidad recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada.

**2.** Igualmente, identifica como infringidos:

(i) 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 (LRFIFM);

(ii) Artículos 8, 9 y 10 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; en relación con los artículos 1.4 y 3 del Código Civil (CC); 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), 9.3, 14, 31 y 103 de la Constitución (CE); y 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (LRSP).

(iii) Artículos 9.3 CE y 3.1 de la Ley 30/1992, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre del Procedimiento Administrativo Común (LPAC).

**3.** Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo que discute pues:

(i) La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 27.3 LRFIFM, en la que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que han establecido otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LRJCA) citando al efecto las sentencias de precedente cita de la misma Sala de la Audiencia nacional.

(ii) La sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) de la LRJCA], como lo prueba el hecho de que la Dirección General de Tributos se ha visto obligada a dictar resolución con el objeto de garantizar la unidad de criterio en la aplicación de la normativa relativa a los incentivos fiscales del mecenazgo.

(iii) Porque la sentencia de instancia ha aplicado unas normas, en las que se sustenta la razón de decidir, sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LRJCA], pues el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 constituye la única sentencia en la que se aborda la interpretación de la deducción controvertida, sin que constituya jurisprudencia conforme al artículo 1.6 CC, considerando que, en aras de los principios de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley, se hace necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, matizando y precisando el criterio mantenido en la referida sentencia de 13 de julio de 2017.

**4.** Mediante auto de 6 de marzo de 2018, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.



5. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó Auto el 20 de de 2018, acordando:

" 1º) Admitir el recurso de casación RCA/1773/2018 preparado por Panini, S.A., contra la sentencia dictada el 15 de diciembre de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 425/2016 .

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

*Determinar cómo se ha de calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre , en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, debiendo 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.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre , y 8 y 9 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre .

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".

#### **CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

1. En el recurso de casación interpuesto —mediante escrito en el que se observan los requisitos legales—, señala la entidad recurrente como normas que consideraba infringidas por la sentencia impugnada el artículo 27.3 de la LRFIFM, así como el artículo 8.1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre. En concreto, la entidad recurrente considera que la interpretación vulneradora de los preceptos mencionados se lleva a cabo por la sentencia de instancia desde Diversas perspectivas:

a) En primer lugar, la entidad recurrente considera que resulta improcedente la decisión de la sentencia al realizar una distinción entre soportes publicitarios puros y mixtos, remitiéndose para ello a la STS de 13 de julio de 2017 (RC 1315/2016), la que, considera resulta artificial y sin apoyo normativo alguno. Entiende la recurrente que, por ello, la sentencia incide en incongruencia al equiparar los supuestos "soportes de publicidad mixtos" (en este caso, álbumes promocionales, cartones, cartela y blísteres que llevan incorporado el logotipo BWR) que no son medios de producción por cuanto no realizan otra función distinta de la de publicidad, tratándose, pues, de productos promocionales de distribución empresarial que responden a las campañas de marketing de la empresa. Pone de manifiesto que la STS de 13 de julio de 2017 ha llevado a cabo una interpretación restrictiva del alcance de la normativa reguladora de los beneficios fiscales.

b) En segundo término, la recurrente expone la que considera interpretación literal de la deducción (artículo 27.3) que no lleva a cabo la distinción conceptual que realiza la sentencia, poniendo de manifiesto que la deducción discutida debe de llevarse a cabo sobre el coste total de los álbumes promocionales. Alude a las sentencias ya citadas de la Audiencia Nacional, que se expresaron en el sentido que se expone, así como la resolución del TEAC de 14 de mayo de 2008 y al voto particular de tres magistrados de la Sala en la citada sentencia.

c) A continuación la entidad recurrente apela a la finalidad de la norma como criterio básico de interpretación del beneficio fiscal, pues la realizada por la sentencia impugnada es contraria al artículo 3.1 del Código Civil y 12 de la LGT; hace referencia a que el legislador perseguía conseguir la colaboración de la iniciativa privada en la celebración y financiación de determinados acontecimientos como elementos dinamizadores del crecimiento económico, contando con los instrumentos publicitarios de la citada iniciativa privada. Y pone de manifiesto que el coste de la inserción publicitaria puede ser insignificante (o no llegar a existir), mientras que los beneficios de la publicidad para la Administración y la divulgación del evento puede ser realmente importante, concluyendo que otra interpretación vaciaría de contenido el beneficio fiscal.

d) La recurrente niega la afirmación de la sentencia de instancia —desde la perspectiva del artículo 14 de la LGT, que prohíbe la realización de una interpretación extensiva y analógica de las normas jurídicas que reconocen los beneficios fiscales— que conduce, en realidad, a la denegación de la aplicación de la deducción.



e) Se dice también, que la interpretación de la sentencia es contraria a los preceptos constitucionales 9.1, 9.3 y 14 CE sobre la base de la distinción de las entidades que deciden participar en la difusión de los eventos publicitados de evidente interés público, y aquellas otras que no intervienen.

f) Por último, la recurrente señala que la sentencia impugnada vulnera el principio de confianza legítima, dados los signos externos concurrente, y el de capacidad económica, al llevar a cabo una distorsión del principio de capacidad económica por denegar la aplicación de la deducción pretendida cuando el contribuyente cumplió con la finalidad pretendida por la norma.

2. En su escrito de oposición la representación estatal hace suyas las argumentaciones contenidas en la STS de 13 de julio de 2017. Tras reproducir el artículo 27.3. Primero de la LRFIFM y 8 del Reglamento que la desarrolla, señala que las citadas normas permiten distinguir los distintos conceptos que generan las deducciones (esto es, inversiones, y gastos de propaganda y publicidad), señalando que inicialmente se estableció un importe del 100%, o del 25%, de los gastos de publicidad, según cada caso concreto, hasta la reforma por la Ley 35/2006; norma en la que se deja sin posibilidad de deducción a las inversiones, siendo sólo posible, a partir de la reforma, por los gastos de publicidad que nos ocupan, con el límite del 90% de las donaciones realizadas en favor del consorcio.

Discrepa de las argumentaciones de la recurrente, recuerda la interpretación restrictiva de los incentivos fiscales, y se opone a que se acepte como base imponible el coste total del soporte publicitario de naturaleza mixta, entendiendo que sólo se debe tomar en consideración, a los efectos expresados, la parte del coste correspondiente a la inserción del logo del evento en el referido soporte, citando posteriores resoluciones del TEAC.

Se refiere al contrato de patrocinio publicitario, regulado en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, reproduciendo, en relación con el mismo, la V1813-06, de 11 de septiembre de 2006, emitida por la Dirección General de Tributos, que interpreta en artículo 27.3 de la LRFIFM, así como la mas reciente Resolución de la Dirección General de Tributos de 25 de enero de 2018 que aprobó el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el citado precepto legal, recordando el carácter mixto del contrato de patrocinio con un equilibrio de contraprestaciones.

Niega la existencia de aplicación analógica de un beneficio fiscal, vulneración del principio de igualdad, así como del de confianza legítima o el de capacidad económica.

Concluye considerando ajustada a derecho la sentencia de instancia y negando la vulneración, por la misma, de los preceptos legales y principios esgrimidos por la recurrente, por lo que solicita su confirmación de la misma, debiendo señalarse por la Sala lo siguiente:

*"La deducción en el Impuesto sobre Sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, requiere que se distinga, dentro del soporte o envase que sirve de 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, quedando reducida la base de la deducción a la parte que cumple una función estrictamente publicitaria del aconecimiento".*

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 12 de mayo de 2020, para votación y fallo la audiencia del día 13 de julio de 2021, fecha en la tuvo lugar su celebración, con el resultado que ahora se expresa.

**SEXTO.-** En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.**

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado ante ella, a la confirmación de la resolución presunta del TEAC que, por su parte, había desestimado presuntamente la reclamación económico-administrativa ( NUM000 ) interpuesta por la entidad recurrente contra el Acuerdo de liquidación dictado, en fecha de 10 de abril de 2015, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, con sede en Barcelona, de la Delegación



Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), notificado en esa misma fecha, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

En concreto, la cuestión que se suscita en este recurso de casación consiste en determinar cómo se ha de calcular la deducción, en el Impuesto sobre sociedades, del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos; más en concreto, debería decidirse, si, a los efectos expresados de la determinación de la base imponible, resulta procedente—cómo lleva a cabo la sentencia impugnada, siguiendo el criterio establecido en nuestra STS de 13 de julio de 2017— 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.

Como se ha expresado, la sentencia de instancia impugnada sigue el criterio establecido por esta Sala en la STS 1247/2017, de 3 de julio, mediante la cual se procedió a la anulación de la anterior sentencia de la misma Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 10 de marzo de 2016 (RCA 64/2014), que, a su vez, cita y sigue el criterio contenido en las anteriores sentencias de la propia Sala de 3 de mayo de 2012 (RCA 251/2009), 16 de mayo de 2013 (RCA 143/2010) y 18 de febrero de 2016 (RCA 424/2013); sentencias, todas ellas, en las que se había seguido un inicial criterio contrario al que actualmente expresa, y que, la sala de la Audiencia Nacional, procedió a rectificar, una vez conocida la STS citada.

Por ello, el Auto de admisión nos exige, de nuevo, que volvamos a pronunciarnos sobre la misma cuestión, respecto de la que, hasta la fecha, sólo ha existido el pronunciamiento contenido en la citada la STS 1247/2017, de 3 de julio. Tal pronunciamiento se refirió, y vuelve a referirse, a lo siguiente:

*"Determinar cómo se ha de calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, debiendo 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".*

El auto de admisión justificaba su decisión en los siguientes términos:

*"En esta tesitura, la Sección de Admisión considera que, al igual que en los RCA 6716/2017 y 1773/2018 [que fueron admitidos, respectivamente, por autos de 16 de marzo (ES:TS:2018:2719A) y 20 de junio de 2018 (ES:TS:2018:7724A)], donde se planteaba la misma cuestión que ahora se suscita, el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS:2017: 4230 A)], tarea propia del recurso de casación, que no sólo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)].*

*Máxime, cuando la referida sentencia de 13 de julio de 2017 cuenta con el voto particular discrepante de tres de los magistrados que formaban la Sección Segunda de esta Sala".*

Nos interesa dejar constancia del contenido del artículo 27.1 y 3.º Primero 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 (LRFIFM), así como del artículo 8 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; sin que resulte precisa la cita y reproducción de los preceptos que en auto de admisión se mencionan también como infringidos:

1. El artículo 27.1 y 3.º Primero de la LRFIFM (en la redacción de dicho precepto establecida por 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, que entró en vigor el día 1 de enero de 2007), señala:





"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.

(...) 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, en cargadas 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."*

2. Por su parte, el artículo 8 ("Requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación") del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo dispone desarrollo, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre (en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre) dispuso que:

*"1. A efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, se considerará que los gastos de publicidad de proyección plurianual cumplen los requisitos señalados en dicho apartado cuando obtengan la certificación acreditativa a que se refiere el artículo 10 de este reglamento y reúnan las siguientes condiciones:*

a) Que consistan en:

*1.º La producción y edición de material gráfico o audiovisual de promoción o información, consistente en folletos, carteles, guías, vídeos, soportes audiovisuales u otros objetos, siempre que sean de distribución gratuita y sirvan de soporte publicitario del acontecimiento.*

*2.º La instalación o montaje de pabellones específicos, en ferias nacionales e internacionales, en los que se promocióne turísticamente el acontecimiento.*

*3.º La realización de campañas de publicidad del acontecimiento, tanto de carácter nacional como internacional.*

*4.º La cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento.*

b) Que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento porque su contenido favorezca la divulgación de su celebración.

*La base de la deducción será el importe total del gasto realizado cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación de la celebración del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento del gasto realizado".*

## **SEGUNDO.-El cambio de criterio de la Sala.**

Como hemos puesto de manifiesto, la sentencia que revisamos ha seguido —en gran medida— la doctrina contenida en nuestra anterior STS 1247/2017, de 13 de julio (RC 1351/2016; ES:TS:2017:2978); doctrina que, sin embargo, no vamos a ratificar en la actual sentencia, al haberse llegado, en el curso de la deliberación del presente recurso, a una conclusión diferente a la alcanzada, entonces, por la Sala. Esto es, no vamos a seguir el único precedente establecido por este Tribunal, en relación con la cuestión ya resuelta. Actuamos de esta forma de conformidad con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional (STC 120/1987, FJ 2º) que puso de manifiesto que "el juez o Tribunal que estime necesario alterar sus precedentes, recaídos en casos sustancialmente iguales, (ha) de hacerlo con una fundamentación suficiente y razonable, de tal modo que el cambio de criterio pueda reconocerse como solución genérica conscientemente diferenciada de la que anteriormente se venía manteniendo y no como respuesta individualizada al supuesto concreto planteado". En esta sentencia, como en todas las que configuran su abundante jurisprudencia al respecto, el Tribunal



Constitucional pone el acento en la "suficiencia" y "razonabilidad" de la motivación, destacando así, en definitiva, que a las sentencias divergentes del precedente no se les exige, en lo que a su fundamentación se refiere, nada distinto de lo exigido a cualquier tipo de sentencia, en el artículo 120.3 de la Constitución.

Si bien se observa —y de ello hemos dejado constancia— el mismo auto de admisión del presente recurso de casación (de fecha 14 de noviembre de 2018, y, por tanto, posterior a la STS 1247/2017, de 13 de julio) tomó en consideración la expresada circunstancia de que, en aquel momento —y hasta ahora—, sólo se había producido un pronunciamiento al respecto por parte de este Tribunal Supremo, en el que, además, no se había conseguido la unanimidad de la Sala. Por ello, el auto de admisión señalaba: *"Si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS:2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no sólo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A)].*

*Máxime, cuando la referida sentencia de 13 de julio de 2017 cuenta con el voto particular discrepante de tres de los magistrados que formaban la Sección Segunda de esta Sala".*

La decisión que ahora se adopta por la Sala, es unánime. Realizamos, pues, si se nos permite la referencia al derecho anglosajón, un *overruling* de un precedente, habitual en el funcionamiento de la *House of Lords* (hoy, *Supreme Court* del Reino Unido), a través de la denominada *Practice Statement*. Y se trata, además, de un criterio adoptado, de forma simultánea en los recursos de casación 4081/2018 y 67162017, deliberados y resueltos en la misma fecha.

### **TERCERO.-El nuevo criterio de la Sala.**

#### **1.- Aceptación de los argumentos de las sentencias anteriores a la actualmente recurrida de la Audiencia Nacional.**

No puede acogerse el criterio de la sentencia recurrida, pese a que su fundamentación es una remisión a nuestra citada STS 1247/2017, de 13 de julio. Por el contrario, debemos tomar como referencia la anterior sentencia de la Sala de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (RCA 64/2014), que, a su vez, cita y sigue el criterio contenido en las anteriores sentencias de la propia Sala de 3 de mayo de 2012 (RCA 251/2009), 16 de mayo de 2013 (RCA 143/2010) y 60/2016, de 18 de febrero (RCA 424/2013).

El concreto, mandato legal sobre el que tenemos que volver a pronunciarnos se contiene en el ya citado —y reproducido— artículo 27.3.Primerero de la LRFIFM (en la redacción de dicho precepto establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre). Mas en concreto, en el marco de los denominados "programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público" el precepto establece un "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". Pues bien, por lo que al presente litigio concierne, el beneficio fiscal que interesa consiste en la posibilidad de que los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas (que realicen actividades económicas), y los contribuyentes del Impuesto sobre Renta de no residentes (con establecimiento permanente en el territorio español), puedan "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".

De aquella doctrina —de la Audiencia Nacional— debemos recordar, ahora, los siguientes extremos:

**a)** *"... la medida de fomento administrativa encaminada a dar la máxima difusión posible a los ... acontecimientos para los que se arbitró la deducción en la cuota, estaba subordinada a la realización de gastos que sí constan producidos, sin que sea racionalmente exigible su separación en relación con los que hipotéticamente se habrían producido con la impresión de bolsas o cajas con los símbolos o anagramas de la empresa. En otras palabras, con la inserción en tales elementos de embalaje de los logotipos ..., se contribuyó a su mayor conocimiento y difusión entre la población, lo que significa que la empresa cumplió con lo que le incumbía para obtener la deducción, pues nadie se ocuparía voluntariamente de sustituir o compartir los signos o símbolos identificativos de una empresa que compite en el mercado con los relativos a otros fines o actividades, si no contara con el estímulo necesario para ello, que en el caso presente es el que proporciona la deducción en la cuota".*

**b)** *"De ahí que sea impertinente subordinar el reconocimiento de la deducción en la cuota a la prueba, poco menos que imposible (diabolica probatio), acerca del valor o coste añadido de la rotulación en bolsas, cajas o embalajes, de los signos gráficos o representativos de esos dos eventos, en relación con el que tendría la inversión en esos mismos elementos si sólo contuvieran los anagramas o signos de la empresa".*



**c)** "... que a lo que debe atenderse es al espíritu y finalidad de la norma, pues las leyes se interpretan atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad ( art. 3.1 CC y art. 12.1 LGT ). Y ello es igualmente aplicable a los incentivos o beneficios fiscales, pues como afirma reiterada jurisprudencia "dentro de los criterios interpretativos que propone el artículo 3 del Código Civil tiene prevalencia, cuando se trata de incentivos fiscales, el de la "ratio legis o finalidad de las disposiciones que lo regulan, de modo que la línea interpretativa a seguir debe estar lógicamente supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc. que justifican tales incentivos" ( SSTS de 24 noviembre 1995 , 2 febrero 1996 , 22 febrero 2003 y 1 octubre 2007 , entre otras)".

**d)** "En el caso que nos ocupa, la finalidad del incentivo fiscal es permitir que los Consorcios promocionen el evento sin pagar los precios de mercado que tendría la inserción de publicidad en televisión, en los envases, en los medios de transporte, etc. En efecto, es claro que el legislador persigue conseguir la colaboración de la iniciativa privada en la celebración (y por tanto la financiación) de los acontecimientos, como elementos dinamizadores del crecimiento económico a medio y largo plazo, muy especialmente del turismo, y que dentro de esa colaboración se considera esencial el darlo a conocer al exterior a través de instrumentos publicitarios sufragados por la iniciativa privada. Este objetivo se proyecta con claridad en la exigencia legal de que los gastos publicitarios sirvan para divulgar la celebración del evento".

**e)** "Al mismo tiempo, es evidente que el legislador ha concedido desde el principio una extremada importancia a la seguridad jurídica de los patrocinadores, considerándola, lógicamente, condición esencial para atraerlos. ... Y no parece de recibo pretender que ese fundamental deseo de dotar a estos incentivos de la indispensable y constitucionalmente tutelada seguridad jurídica se haya visto relajado o atenuado con la entrada en vigor de la Ley 49/2002, que únicamente pretendía la creación de un marco jurídico estable, manteniendo las exigencias de la seguridad jurídica para los patrocinadores, lo que explica la competencia exclusiva que se atribuye a los Consorcios en su desarrollo reglamentario. Así resulta, además, del propio preámbulo:"(...) siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen."

No se trata, por tanto, de incentivar la realización de un gasto adicional por parte de las empresas, pues probablemente ninguna lo haría a cambio de una deducción del 15% de ese gasto adicional.

Es más, ni siquiera tiene que existir gasto, en sentido contable y jurídico , pues el número 4º del art. 8.1.a) del Reglamento contempla "la cesión por los medios de comunicación de espacios gratuitos para la inserción por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente de anuncios dedicados a la promoción del acontecimiento", en cuyo caso la base de la deducción no puede ser otra que el "lucro cesante" derivado de esa cesión gratuita; es decir, el coste que normalmente tendría el espacio cedido, menos el descuento medio aplicado.

De lo que se trata es de reconocer a la empresa un beneficio o gasto fiscal que induzca a ésta a participar en la campaña de promoción, aunque ello no suponga ningún gasto adicional para la empresa, para de este modo evitar que el Consorcio incurra en un gasto.

Desde esta perspectiva, es completamente indiferente que, además de la finalidad publicitaria o de promoción del acontecimiento, el gasto sirva también a los fines de la empresa. Precisamente el que esto sea así es lo que facilita que las empresas, se adhieran al programa, pues se trata de gastos que normalmente iban a realizar en todo caso, y por los que obtienen un incentivo fiscal si al mismo tiempo promocionan en evento.

En lo que hay que pensar, pues ahí reside la finalidad del incentivo, es en el ahorro de costes de que se beneficia el Consorcio, o lo que es lo mismo, la ventaja publicitaria que supone para el evento la inclusión de la marca o logotipo. Y no en el sobrecoste que pueda derivar de la promoción del evento, que normalmente es mínimo.

Dicho de otro modo, no hay razón para excluir de la base el coste normal de las latas, o de los envases, por el hecho de que en todo caso son necesarios para vender el producto.

También la publicidad en televisión es necesaria para vender el producto, y se acepta como base de la deducción todo el coste del anuncio, aunque este sirva también para promocionar los productos de la empresa, al mismo tiempo que para publicitar el evento de que se trate.

Si nos situamos desde la perspectiva de la actividad de la empresa, podría pensarse que no tiene sentido que se le reconozca una deducción sobre la totalidad del coste de producción del envase por insertar en dicho envase un logotipo cuya inclusión no le cuesta nada o prácticamente nada.

La norma sólo tiene sentido desde la perspectiva de la publicidad gratuita (o más precisamente, con el coste reducido que para la Hacienda pública supone el beneficio fiscal) que se logra para el evento. Esta es la



*perspectiva en la que hay que situarse, pues es la que corresponde a la finalidad de la norma. Y desde esta perspectiva es evidente que el beneficio fiscal quedaría vacío de contenido si la base de la deducción se limita al sobrecoste en que incurre el contribuyente, o a la parte del coste de producción que supone la inclusión del logotipo o marca del evento, que normalmente será muy reducido.*

*Tanto la Ley como el Reglamento afirman que la base de la deducción será el "importe total del gasto realizado", cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, y el 25 % de dicho gasto, en caso contrario".*

Con base en todo lo anterior, la línea jurisprudencial que recuperamos de la Sala de la Audiencia Nacional concluía en los siguientes términos:

*"Por tanto, la base de la deducción no puede limitarse al gasto de publicidad, o a la parte de gastos adicional que genere la inclusión del logotipo, y ello cualquiera que sea el soporte publicitario, incluidos los envases y los medios de producción, pues la norma no distingue.*

*En suma, lo relevante no es la naturaleza de esos gastos, sino que en todos los casos esos gastos sirven, además de a las finalidades propias de la empresa, para promocionar el evento, sin que, el Consorcio tenga que pagar esa publicidad o promoción".*

## **2. La concreción del cambio de criterio.**

En realidad, los argumentos que acabamos de transcribir en el apartado anterior son los que vamos a asumir en la presente sentencia, aceptando, igualmente, la conclusión que en los mismos se alcanza: *que la aplicación de la deducción hoy discutida se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.*

No continuamos, pues, con la conclusión, y la doctrina, establecida en nuestra STS 1247/2017, de 13 de julio, en la que —partiendo de la existencia de soportes publicitarios de "naturaleza mixta"— se realizaba la siguiente diferenciación y se establecía la siguiente conclusión:

*"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 aquéllos 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".*

## **3. Los argumentos de la Sala.**

### **A) El argumento de la finalidad de la norma.**

No puede acogerse, pues, el criterio de la sentencia recurrida —pese a que su fundamentación es una remisión a nuestra citada STS 1247/2017, de 13 de julio— porque la construcción jurídica que en la misma se realiza, distinguiendo entre (1) soportes publicitarios mixtos y (2) soportes publicitarios generales (en los que tal carácter mixto no puede afirmarse), carece de apoyo en el texto legal que nos ocupa. Si bien se observa el precepto se refiere exclusivamente —sin más distinciones— a los "gastos que ... realicen en la propaganda y publicidad ... que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento".

Tal diferenciación de soportes publicitarios fue llevada a cabo por el TEAC (en otras resoluciones expresas) tras haber mantenido un anterior criterio de no diferenciación, y la misma fue asumida por esta Sala, en la única sentencia hasta ahora pronunciada en relación con el expresado precepto. Si bien se observa, la norma no modula, matiza o distingue soportes publicitarios de configuración distinta o diferente, ya que, para establecer el beneficio fiscal se limita a objetivar los "gastos que ... realicen en la propaganda y publicidad", sin añadir más criterios, circunstancias, requisitos o diferenciaciones de carácter objetivo; lo único que la norma añade es un requisito subjetivo o finalístico cual es que citados gastos "sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento".



Para llevar a cabo una adecuada interpretación de la finalidad de la norma, no podemos estar, exclusivamente, al coste material de la publicidad, sino al gasto que en publicidad ha dejado de pagar la Administración; pensemos, por ejemplo, en una marca con implantación internacional que decide publicitar en todo el mundo un acontecimiento subvencionado. El coste de la inserción publicitaria en un envase puede ser inexistente, y sin embargo, el beneficio de la publicidad puede ser importante y significativo. Lo pretendido por la norma es incentivar a la iniciativa privada para que, utilizando esta sus marcas, sus canales publicitarios y su prestigio empresarial, apoyen o colaboren, de forma gratuita (con el consiguiente ahorro para la Administración), y con el uso de sus estrategias publicitarias, en la difusión de los eventos de interés general, a cambio de la deducción fiscal de referencia, que, por ello, actúa como contraprestación al servicio publicitario prestado para el interés general. Obvio es que el coste de esta actuación no es —sólo— el coste de la mera inserción de un logotipo o similar —cual expresión del evento público— en el soporte publicitario privado, por cuanto el mecanismo de actuación publicitario privado se integra, materialmente, por el imprescindible y variado soporte que, en realidad, no sería nada —a los efectos de difusión pretendidos— sin el aditamento esencial de la marca que el soporte explicita, y, sin el componente subjetivo del prestigio empresarial de la citada marca. No es, pues, el precio material del soporte, sino el valor de la publicidad del evento de interés general y su trascendencia divulgativa. Por ello, evidente resulta que la deducción fiscal no puede plantearse sobre el citado coste de la inserción del logotipo sino, por el contrario, por el coste de la actuación publicitaria integral en su conjunto.

Con lo que decimos nos ajustamos al artículo 3.1 del Código Civil, tomado en consideración el sentido gramatical, lógico, teleológico y sistemático del artículo 27.3. Primero de la LRFIFM, y realizando una interpretación del mismo según el sentido literal de las expresiones que el precepto contiene, en el marco del contexto y de la realidad social en la que su aplicación se lleva a cabo. El acudir a la iniciativa privada para la difusión de eventos de interés general, en el ámbito de la realidad económica y turística en el que las entidades privadas actúan, y el aceptar las reglas del libre mercado en el que las mismas se mueven y actúan, impide a la Administración limitar los efectos —positivos y negativos— que de tal actuación se deducen; llevar a cabo una interpretación del precepto de referencia, en el reducido marco en que se realiza, y con las limitadas consecuencias fiscales que se pretende, implica, sencillamente, apelar a una colaboración privada — para una actuación pública— ajena a los límites de la realidad social económica, y contraria a lo que la misma norma pretende. La realidad social constituye un elemento de la interpretación de la ley que significa el conocimiento y la valoración de las relaciones de hecho a las que ha de aplicarse la norma, teniéndola en cuenta según la vida real inmersa en la sociedad.

#### **B) La inexistencia de una interpretación analógica o extensiva de un beneficio fiscal.**

Por otra parte, con la interpretación que se realiza no se vulnera el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por cuanto no realizamos una interpretación analógica del citado precepto legal con la finalidad de *"extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales"*.

No estamos, pues, aplicando analógicamente una nueva deducción fiscal, sino tratando de determinar —en el marco interpretativo expresado— el alcance correcto y adecuado de la norma que establece la deducción. Desde hace tiempo esta Sala viene poniendo de manifiesto (STS de 98 de febrero de 2002, RC 7584/1996), que *"debe observarse que el espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 23 (ley general tributaria de 1963 , art. 14 de la vigente Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria ) es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia Ley ... Estamos haciendo una interpretación estricta del precepto, y no extensiva, ni mucho menos analógica, siempre prohibida por el art. 23.3 LGT"*; con anterioridad ya habíamos señalado ( STS de 24 de abril 1999, RC 5411/1994) que *"[e]l principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria , no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo ... es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley. ... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3 "*. Antes, incluso, ya habíamos expresado ( STS de 12 de diciembre de 1985) que *"[n]o puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue"*.

Del citado artículo 14 se deduce —cómo antes del 23 de 1963— que una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera —proscrita— constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y



finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias, en los términos que venimos expresando.

### **C) La inexistencia de violación del principio de igualdad.**

No puede aceptarse, por último, como pone de manifiesto la sentencia recurrida que, con una interpretación como la que realizamos, se esté vulnerando el artículo 14, en relación con el 31 de la Constitución, pues, con la citada interpretación, se estaría estableciendo una desigualdad fiscal entre las empresas que se acogen al beneficio fiscal y las que no.

Sobradamente conocido es que —por todas, STC 90/1989, de 11 de mayo ó STS 6 de septiembre de 2016 (2019/2015)— *"el artículo 14 de la Constitución Española prohíbe, por una parte, que se dé un tratamiento desigual tanto en las previsiones normativas, como en su aplicación concreta, por un poder público, a quienes se encuentren en situaciones esencialmente similares, y, por otra, que si se introducen elementos de diferenciación para justificar tratamientos distintos, esos elementos han de ser razonables y no constituir una excusa o pretexto para producir, de hecho, un tratamiento arbitrariamente desigual, y, por tanto, discriminatorio"*.

La igualdad en la aplicación de la ley tiene un carácter formal y persigue que no se realicen pronunciamientos arbitrarios y que se interprete la ley de forma igual para todos; principio de igualdad en la aplicación de la ley que no sólo es exigible a los órganos jurisdiccionales (siempre que exista identidad de órgano jurisdiccional: STC 126/1988, de 24 junio; 161/1989, de 16 de octubre; 1/1990, de 15 de enero), sino también a los administrativos, pues, también estos, al resolver, aplican la ley ( STC 49/1982, de 14 de julio, y STS 20 de noviembre de 1985).

Pues bien, respecto de tal principio de igualdad en la aplicación de la ley, tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la del Constitucional han precisado perfectamente sus características y han establecido su delimitación, señalando al efecto que el mismo encierra y presta contenido a una prohibición o discriminación de tal manera que ante situaciones iguales deban darse tratamientos iguales, por lo que sólo podrá aducirse ese principio de igualdad como violado cuando, dándose los requisitos previos de una igualdad de situaciones entre los objetos afectados por la norma, se produce un tratamiento diferenciado de los mismos en virtud de una conducta arbitraria no justificada de los poderes públicos quedando *"enmarcados con rigurosa precisión los perfiles dentro de los cuales ha de desenvolverse la acción promovida en defensa de ese derecho fundamental de igualdad, que ha de entenderse entre iguales, es decir, entre aquellos que tiene circunstancias de todo tipo iguales ..."* ( STS 23 de junio de 1989). Pues, *"[n]o toda disparidad de trato significa discriminación, sino que es necesario que la disparidad de soluciones sea ante situaciones absolutamente iguales"* ( STS 15 de octubre de 1986) . Esto es, que *"[t]al principio ha de requerir ... una identidad absoluta de presupuestos fácticos ..."* ( STS 28 de marzo de 1989) . En consecuencia, que tal principio *"requiere que exista un término de comparación adecuado, de forma que se haya producido un tratamiento desigual en supuestos absolutamente idénticos ya que es presupuesto esencial para proceder a un enjuiciamiento desde la perspectiva del artículo 14 de la Constitución Española , que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean efectivamente equiparables y ello entraña la necesidad de un término de comparación ni arbitrario ni caprichoso ..."* ( STS 6 de febrero de 1989). Esto es, que lo *"que el principio de igualdad en la aplicación de la ley exige no es tanto que la ley reciba siempre la misma interpretación a efectos de que dos sujetos a los que se aplique resulten siempre idénticamente afectados, sino que no se emitan pronunciamientos arbitrarios por incurrir en desigualdad no justificada en un cambio de criterio que pueda reconocerse como tal"* ( STC 49/1985, de 28 de marzo y 1/1990, de 15 de enero).

Por ello, no podemos aceptar que la afirmación de la sentencia de la Audiencia Nacional —siguiendo nuestro anterior criterio— en el sentido de que una interpretación como la que ahora realizamos vulnere tal principio de igualdad, pues las comparaciones de que se parte no resultan homologables entre sí. Es evidente que la norma es general, y aplicable a todas las empresas, quienes se acogerán o no a la exención voluntariamente y dentro siempre de los límites normativos, que como hemos visto están en el 90% del importe de las donaciones recibidas, previa aprobación del Consorcio, en el que está siempre presente un representante del Ministerio de Hacienda.

No observamos, pues la desigualdad pretenda en la interpretación que realizamos.

### **D) La conclusión de la Sala.**



En consecuencia, la interpretación que se sostiene por la sentencia de instancia —que es la que la Sala mantuvo inicialmente— supone una interpretación restrictiva del beneficio fiscal, que lo reduce a cantidades insignificantes y por ello carentes de lógica, en contra de las interpretaciones literal y finalista de la norma, por lo que entendemos que el recurso de casación debe estimarse.

#### **CUARTO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y la doctrina de la Sala.**

Como hemos expresado, hemos de dejar sin efecto la doctrina establecida por la Sala de instancia en la sentencia que se recurre —expresiva de nuestra anterior doctrina contenida en la STS—, debiendo responderse, de nuevo, a la cuestión planteada por el auto de admisión del presente recurso acerca de que determinemos *"cómo se ha de calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, debiendo 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"*.

Y hemos de contestar señalando que el cálculo expresado *"se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción"*.

#### **QUINTO.- La concreta aplicación al supuesto de autos.**

De conformidad con la anterior doctrina resulta procedente que declaremos haber lugar al recurso de casación planteado por la entidad recurrente, casando y anulando la sentencia de instancia, y, con estimación del recurso contencioso administrativo deducido ante la Sala de la Audiencia Nacional, proceder a la anulación de la resolución del TEAC de 2 de diciembre de 2015 impugnada, por cuanto la fundamentación y fallo de la citada resolución y de la misma sentencia no resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al no haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

#### **SEXTO.- Costas.**

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso por no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, por lo que, de conformidad con lo establecido en el artículo 93.4º de la LRJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**VISTOS** los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

### **FALLO**

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

**1º.** Fijar los criterios interpretativos sentados en los Fundamentos Jurídicos Tercero y Cuarto de la presente sentencia.

**2º.** Haber lugar al recurso de casación **1773/2018** interpuesto por la entidad **PANINI ESPAÑA, S. A.**, contra la sentencia de 15 de diciembre de 2017 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), dictada en el recurso contencioso administrativo 425/2016, seguido contra resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), por la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa ( NUM000 ) interpuesta por la citada recurrente, en fecha de 4 de mayo de 2015.

**3º.** Casar y anular la citada sentencia.

**4º.** Estimar el recurso contencioso administrativo 425/2016 formulado por la recurrente contra la resolución desestimatoria presunta de Tribunal Económico Administrativo Central formulada contra el Acuerdo de liquidación dictado, en fecha 10 de abril de 2015, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, con sede en Barcelona, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011; resolución que anulamos por ser contraria al Ordenamiento jurídico.

**5º.** No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.