

LOS GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD EN LA DIFUSIÓN DE ACONTECIMIENTOS DE EXCEPCIONAL INTERÉS PÚBLICO: NUEVA INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO

Síntesis

El Tribunal Supremo en [sentencia 3076/2021 de 20 de julio](#) (nº rec. 4081/2018), modifica su doctrina anterior contenida en la sentencia 1247/20178, de 13 de julio de 2017 (nº rec. 1351/2016), en relación con la deducción de gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, en relación con la adquisición de envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos. Así, la base de la deducción del 15% de los gastos de propaganda y publicidad será el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos.

Antecedentes

El artículo 27¹ 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 (versión dada por la Ley 35/2006), en especial sus apartados 1 y 3. Primero, regula un beneficio fiscal para aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente,

¹ **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.
(...)

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.

(...)

consistente en una deducción del 15% de los gastos que realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan para la promoción de acontecimientos de excepcional interés público.

Por su parte, el artículo 8.1² del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo (RD 1270/2003, en su redacción dada por el RD 1804/2008), regula los requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.

Este beneficio fiscal ha sido utilizado por numerosas empresas dedicadas a las distribución de bebidas, alimentación, etc. para apoyar la celebración de estos eventos colaborando con los consorcios responsables de los mismos, incluyendo en sus productos la difusión del evento en cuestión, razón por la cual, este beneficio motivó una especial atención por parte de la AEAT que en sus comprobaciones mantenía la posición de que la base de esta deducción no la conformaba la totalidad del envase en la que se incluía esta publicidad, sino sólo el coste de la rotulación o inclusión de esta publicidad en el envase.

La interpretación anterior también fue mantenida por los tribunales económico-administrativos hasta que la Audiencia Nacional comenzó a establecer un criterio diferente en sus sentencias de fecha de 3 de mayo de 2012 (nº rec. 251/2009), de 16 de mayo de 2013 (nº rec. 143/2010) y 10 de marzo de 2016 (nº rec. 64/2014). En relación con esta última el Tribunal Supremo en sentencia 1247/2017 de 13 de julio de 2017, casó la misma, modificando la Audiencia Nacional por esta razón su criterio en la sentencia de 8 de febrero de 2018 (nº rec. 201/2016) que ahora, en la sentencia que se analiza en esta nota, el Tribunal Supremo casa modificando su doctrina anterior.

Se debe destacar que la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 contó con el voto particular de tres magistrados de la Sala.

Por esta razón, entre otras, se admitió el recurso de casación objetivo para la formación de jurisprudencia. Si bien la cuestión no era nueva, el Tribunal Supremo en la admisión de dicho recurso, consideró aconsejable el pronunciamiento para esclarecer la cuestión

² Artículo 8. Requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación.

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 propaganda y 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.

(...)

y, en su caso, reafirmar, reforzar y completar su jurisprudencia o incluso matizarla, precisarla o corregirla.

La doctrina del Tribunal Supremo en su sentencia 1247/2017 de 13 de julio de 2017 fue la siguiente:

"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".

Este criterio restrictivo derivó también en la publicación por parte de la Dirección General de Tributos de la [Resolución de 25 de enero de 2018](#).³

El nuevo criterio del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo recupera la línea argumental de la Audiencia Nacional contenida en su sentencia de 10 de marzo de 2016 (nº rec. 64/2014) que se podría resumir 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"

³ [Resolución de 25 de enero de 2018](#),³ de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado 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, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público. (B.O.E. 2 de febrero de 2018).

El Tribunal Supremo utiliza para su cambio de criterio los siguientes argumentos:

a) La finalidad de la norma:

La construcción jurídica que se realiza en la sentencia casada (SAN de 8 de febrero de 2018) al distinguir entre soportes publicitarios mixtos y soportes publicitarios generales carece de apoyo en el texto legal. El artículo 27 de la Ley 49/2002, se refiere exclusivamente, sin ninguna otra distinción, a “gastos que...realicen en la propaganda y publicidad... que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento”.

Según el tribunal, para llevar a cabo una adecuada interpretación de la finalidad de la norma no se debe estar exclusivamente, al coste material de la publicidad, sino al gasto que en publicidad ha dejado de pagar la Administración. 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 la anterior interpretación el tribunal considera que se ajusta a lo establecido en el artículo 3.1 del Código Civil teniendo en cuenta el sentido gramatical, lógico, teleológico y sistemático del artículo 27.3. Primero de la Ley 49/2002, realizando una interpretación del mismo según su sentido literal en el marco del contexto y realidad social en la que su aplicación se lleva a cabo.

b) La inexistencia de una interpretación analógica o extensiva del beneficio fiscal

El tribunal considera que con esta nueva interpretación no está vulnerando el artículo 14⁴ de la LGT, en la medida que no realiza una interpretación analógica del ya mencionado precepto 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 está aplicando analógicamente una nueva deducción fiscal, sino determinando el alcance correcto y adecuado de la norma que establece esta deducción. No es aplicable,

⁴ **Artículo 14. Prohibición de la analogía.**

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

la prohibición de la analogía establecida por la LGT en la medida que no se trata de una aplicación analógica de un beneficio fiscal, sino ante un supuesto de interpretación estricta de un precepto.

Para el tribunal “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...”

c) Inexistencia de violación del principio de igualdad

Al contrario que la sentencia de la Audiencia Nacional casada, con la nueva interpretación no se produce una vulneración del artículo 14⁵ en relación con el artículo 31⁶, ambos de la CE. No se está estableciendo una desigualdad fiscal entre las empresas que se acogen al beneficio fiscal y las que no.

Para el tribunal 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, previa aprobación del Consorcio, en el que está siempre presente un representante del Ministerio de Hacienda.

Además, señala que la interpretación que mantuvo la Audiencia Nacional en su última sentencia de 2 de febrero de 2018, ahora casada y que recogía la doctrina del Tribunal Supremo de fecha 13 de julio de 2017, 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.

Conclusión

La nueva interpretación del Tribunal Supremo es que el cálculo de este beneficio fiscal **“se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción”**. De esta manera el Tribunal Supremo casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional de instancia y, con estimación del recurso contencioso administrativo deducido ante la Sala de la Audiencia Nacional, procede 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

⁵ Artículo 14 (CE)

Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

⁶ Artículo 31 (CE)

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

sentencia no resultan conformes al Ordenamiento jurídico, al no haber sido correctamente interpretado y ajustado a la doctrina establecida.

En relación con los efectos de esta sentencia, dos consideraciones:

- a) El primer efecto evidente es que las empresas que han colaborado y colaboran con los consorcios de los eventos de excepcional interés van a poder aplicar esta nueva interpretación en la forma de cálculo del beneficio fiscal, más beneficiosa para estos contribuyentes.
- b) Además, como segundo efecto, se abre la vía de analizar la posibilidad de todos aquellos contribuyentes que aplicaron la interpretación restrictiva en el modo de cálculo de este beneficio fiscal, amparándose en la anterior doctrina del Tribunal Supremo y en la Resolución de la Dirección General de Tributos, puedan solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones realizando un nuevo cálculo de esta deducción que podría aplicar en ejercicios anteriores.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.