

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072824

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de marzo de 2019

Vocalía 3.^a

R.G. 1994/2016

SUMARIO:**IS. Deducciones por inversiones e incentivos. Grandes acontecimientos culturales y deportivos.**

Cálculo del límite de la deducción. Donaciones efectuadas a lo largo de toda la duración del programa. La cuestión objeto de controversia se refiere a cómo debe calcularse el límite a la deducción recogido en el art. 27.3 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), según el cual, aun cuando el importe de la deducción inicialmente prevista es del 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, el importe de ésta no podrá exceder del 90% de las donaciones efectuadas al Consorcio de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. Y, más concretamente, el debate se plantea sobre si, para calcular dicho límite, han de considerarse todas las donaciones efectuadas al Consorcio a lo largo de todos los años en que se ha colaborado con éste, como defiende la entidad, o si, por el contrario, el cálculo ha de ser anual, entendiéndose que la deducción procedente en cada ejercicio ha de ajustarse al límite establecido considerando, exclusivamente, la donación efectuada en ese ejercicio al Consorcio.

Pues bien, el límite de las deducciones por acontecimientos de excepcional interés público será el 90% de las donaciones efectuadas al Consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el art. 2 de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento a lo largo de toda la duración del programa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 2 y 27.

RD 1270/2003 (Rgto Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 7, 8, 9 y 10.

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **CAJA X... SOCIEDAD COOPERATIVA DE CRÉDITO (...)**, y en su nombre y representación, por D^a. **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la resolución de recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) 2014 (referencia **2014...**), dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 15 de enero de 2016, la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación del IS 2014 del que resultaba un importe a devolver de 1.333.911,74 euros, íntegramente correspondientes a cuota. El acuerdo se notificó el 19 de enero de 2016.

Segundo.

El procedimiento de comprobación limitada del que resultó dicho acuerdo se había iniciado el 16 de diciembre de 2015 mediante la notificación a la entidad de una propuesta de liquidación.

El órgano gestor dictó la referida liquidación provisional con el siguiente contenido:

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- La entidad presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 en fecha 24-07-2015, con solicitud de devolución por importe de 1.333.911,74 euros.

- *La entidad declara en concepto de deducción a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público 'IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, El Greco (DT)' un importe de 544.799,69 euros, casillas 901, 903, 634, y 636.*

- *La normativa vigente en esta materia, en concreto, el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece que.*

(...)

- *En este caso, la entidad declaró deducciones por este concepto por importe de 544.799,69 euros, siendo las donaciones efectuadas al Consorcio 'El Greco 2014' de 400.000,00 euros, de acuerdo con la información obrante en la base de datos de la Administración Tributaria y con la declaración presentada, debido a lo cual, el importe de la deducción al programa 'IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, El Greco (DT)' en el 2014 no puede exceder el 90 por ciento de las donaciones efectuadas, esto es, 360.000,00 euros.*

- *Como resultado de la presente regularización se dictó propuesta de liquidación provisional, resultando una cuota líquida a devolver de 1.333.911,74 euros y una minoración de deducciones por este concepto por importe de 184.799,69.*

- *Notificada la propuesta de liquidación provisional anterior con fecha 16-12-2015, la entidad en escrito presentado el 29-12-2015 con número de entrada en el registro RGE..., manifiesta en síntesis las siguientes alegaciones a la misma: 1) Que conforme al procedimiento establecido en la normativa que regula la deducción a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, la entidad acreditó en tiempo y forma, mediante la aportación de la documentación oportuna a la AEAT, reconocido posteriormente por la propia Agencia Tributaria, unos gastos de publicidad y propaganda por la 'Celebración del IV Centenario del Fallecimiento del Pintor Doménico Theotocópuli, el Greco', en el 2014, por importe de 3.631.997,93 euros. 2) Que al tratarse de un acontecimiento de carácter plurianual, el límite del 90 por ciento de las donaciones realizadas ha de tenerse en cuenta también con carácter plurianual, esto es, el límite cuantitativo se aplica sobre el sumatorio de todas las donaciones realizadas desde el 2012 al 2014, y no sobre cada uno de los periodos considerados aisladamente, motivo por el cual, si bien en el ejercicio 2014 el 90 por ciento de la donación realizada asciende a 360.000 euros, si se toma en consideración la donación realizada durante los ejercicios de duración del Acontecimiento, el límite asciende a 1.800.000 euros, no siendo superior en ningún caso a la deducción consignada en dichos ejercicios por importe de 1.717.334,61 euros. 3) Que sobre el criterio anterior se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la Consulta Vinculante V0106/2011, de 21 de enero. 4) Que en virtud de lo anterior, los gastos de publicidad y propaganda, así como las donaciones realizadas tomados en consideración, a los efectos del límite de la deducción (90 por ciento), corresponden a los incurridos desde el inicio del acontecimiento hasta su finalización (desde 2012 a 2014).*

- *Esta dependencia, una vez examinadas las alegaciones presentadas por el contribuyente, desestima totalmente las mismas y procede a emitir liquidación provisional en los mismo términos que la Propuesta anterior. Los argumentos que sirven de base para desestimar las alegaciones presentadas son los siguientes.*

- En primer lugar, el reconocimiento previo del beneficio fiscal está condicionado a la posterior comprobación por parte de la Administración Tributaria de los requisitos necesarios para la aplicación de del mismo, tal y como se dice en la resolución del reconocimiento del beneficio fiscal emitida por la Agencia Tributaria.

- Por otra parte, el artículo 9.1 del Reglamento para la aplicación de la Ley 49/2002 exige, básicamente, como requisitos procedimentales para disfrutar de los beneficios fiscales de su artículo 27, el reconocimiento previo del derecho por el órgano competente de la AEAT, previa solicitud del interesado. Dicha solicitud deberá presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de presentación de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al periodo impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en este precepto, es claro que existe una evidente vinculación entre la inversión realizada y el periodo impositivo correspondiente, que no puede ser sino aquel en que se realiza aquella inversión y respecto de la que procedería el beneficio fiscal correspondiente.

- El periodo impositivo es el lapso de tiempo durante el cual, para la ley, se devenga en el sujeto pasivo la obtención de rentas sujetas al pago de un impuesto y que, en el Impuesto sobre Sociedades, coincidirá, por regla general, con el ejercicio económico de la entidad; es decir, que el periodo impositivo es el periodo de tiempo durante el que se realizan las operaciones que son gravadas y se incluyen en la declaración del impuesto sobre sociedades, coincidiendo generalmente con el ejercicio económico de la sociedad, y no puede exceder de 12 meses, conforme establece el art. 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al disponer: '1. El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. 2. En todo caso concluirá el periodo impositivo: a) Cuando la entidad se extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.. 3. El periodo impositivo no excederá de doce meses'. Por su parte, el artículo 19, de la citada Ley establece: '1. Los ingresos y gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros. 2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por parte de la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine'.

- Pues bien, de estos preceptos se puede concluir, que el periodo impositivo deber ser aquel en que se produce el gasto cuya deducción pretende el sujeto pasivo a través del correspondiente beneficio fiscal, al margen del posible diferimiento en caso de insuficiencia de cuota, cuestión ésta bien distinta.

- De esta manera se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencias de 4-12-2012 (nº rec 4022/2010) y de 07-11-2012 (nº rec 6765/2010), en las que establece que hay una clara vinculación entre el gasto realizado y el periodo impositivo en que debe de surtir efectos el beneficio fiscal, por lo que no puede trasladarse la deducción al ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron los gastos, dado que tal posibilidad contradice el principio de devengo.

- Concluyendo, por tanto, sólo pueden tomarse como base de la deducción los gastos de publicidad y propaganda, de carácter plurianual, devengados en el periodo impositivo, y como límite el 90 por ciento de las cantidades donadas computadas en ese plazo temporal, siempre que se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consorcio u órgano administrativo correspondiente. En virtud de lo anterior, debe entenderse superado el criterio contenido en la consulta V0109-11, de 21-01-2011, de la Dirección General de Tributos.

- La presente actuación se ha limitado exclusivamente a verificar el límite de la deducción a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público 'IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, El Greco (DT)', de acuerdo con la normativa vigente, en concreto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Las modificaciones derivadas de lo anteriormente expuesto, así como otras diferencias de cálculo, se señalan con asteriscos en la Liquidación Provisional que se adjunta.

Tercero.

Frente a la liquidación provisional, el interesado interpuso el 18 de febrero de 2016 recurso de reposición, el cual fue desestimado mediante acuerdo de la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios

de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de 23 de febrero de 2016, notificado ese mismo día.

Cuarto.

Disconforme con dicha resolución, el interesado presentó el 18 de marzo de 2016 la presente reclamación económico-administrativa en única instancia ante este Tribunal Central, con solicitud de puesta de manifiesto, que se registró con el número 00-1994-16.

La puesta de manifiesto para alegaciones se notificó el 18 de enero de 2017 y éstas se presentaron el 16 de febrero de 2017.

Las alegaciones pueden resumirse en que el límite aplicable a la deducción por programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, del 90% de las donaciones efectuadas al correspondiente Consorcio, debe calcularse por referencia al importe total las donaciones efectuadas al mismo a lo largo de todos los años a los que se extienda la colaboración con el acontecimiento, es decir, el límite a aplicar no puede estar referenciado al importe donado cada año.

Además, entiende que el órgano gestor estaba vinculado por la contestación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la consulta vinculante V0106-11, de 21 de enero, no resultando aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada en el acto administrativo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos de legitimación, competencia y formulación en plazo que constituyen los presupuestos para su admisión de acuerdo con lo establecido en los artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre Ley General Tributaria (en adelante, LGT), siendo las cuestiones a resolver, esencialmente, las expuestas.

Segundo.

Para analizar las cuestiones planteadas hemos de partir de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de la Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos fiscales al Mecenazgo:

“Artículo 27. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

1. *Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley.*

2. *La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos:*

a) *La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años.*

b) *La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo.*

En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda.

Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda.

c) *Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas.*

d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente.

3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:

Primero.- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.(...)

A su vez, el 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, determina:

Artículo 7. Contenido y ámbito de aplicación:

1. La aplicación de los beneficios fiscales, a efectos de lo previsto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, estará sujeta, en todo caso, a la ley específica por la que se apruebe el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público correspondiente.

2. La aplicación de los beneficios fiscales requerirá el reconocimiento previo de la Administración tributaria conforme al procedimiento regulado en este capítulo.

3. La Administración tributaria podrá comprobar el cumplimiento de los requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales a que se refiere este capítulo y practicar, en su caso, la regularización que resulte procedente

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.

(...)

Artículo 9. Procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales por la Administración tributaria:

1. El reconocimiento previo del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las deducciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectuará por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud del interesado.

La solicitud habrá de presentarse al menos 45 días naturales antes del inicio del plazo reglamentario de declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que haya de surtir efectos el beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita. A dicha solicitud deberá adjuntarse la certificación expedida por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente que acredite que los gastos con derecho a deducción a los que la solicitud se refiere se han realizado en cumplimiento de sus planes y programas de actividades.

El plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa del órgano competente en este procedimiento será de 30 días naturales desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en el registro de dicho órgano competente. El cómputo de dicho plazo se suspenderá cuando se requiera al interesado que complete la documentación presentada, por el tiempo que medie entre la notificación del requerimiento y la presentación de la documentación requerida.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que el interesado haya recibido notificación administrativa acerca de su solicitud, se entenderá otorgado el reconocimiento.

(...)

5. El órgano que, según lo establecido en los apartados anteriores, sea competente para el reconocimiento del beneficio fiscal podrá requerir al consorcio u órgano administrativo correspondiente, o al solicitante, la aportación de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de este reglamento, con el fin de comprobar la concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal cuyo reconocimiento se solicita

Artículo 10. Certificaciones del consorcio o del órgano administrativo correspondiente:

1. Para la obtención de las certificaciones a que se refiere este capítulo, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, a la que adjuntarán la documentación relativa a las características y finalidad del gasto realizado o de la actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de las solicitudes de expedición de certificaciones terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento respectivo.

2. El consorcio o el órgano administrativo correspondiente emitirá, si procede, las certificaciones solicitadas según lo establecido en el apartado anterior, en las que se hará constar, al menos, lo siguiente:

- a) Nombre y apellidos, o denominación social, y número de identificación fiscal del solicitante.
- b) Domicilio fiscal.
- c) Descripción de la actividad o gasto, e importe total del mismo.

d) Confirmación de que la actividad se enmarca o el gasto se ha realizado en cumplimiento de los planes y programas de actividades del consorcio o del órgano administrativo correspondiente para la celebración del acontecimiento respectivo.

e) En el caso de gastos de propaganda y publicidad, calificación de esencial o no del contenido del soporte a efectos del cálculo de la base de deducción.

f) Mención del precepto legal en el que se establecen los incentivos fiscales para los gastos o actividades a que se refiere la certificación.

3. El plazo máximo en que deben notificarse las certificaciones a que se refiere este artículo será de dos meses desde la fecha en que la correspondiente solicitud haya tenido entrada en el registro del órgano competente para resolver.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa sobre la solicitud, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este artículo, pudiendo el interesado solicitar a la Administración tributaria el reconocimiento del beneficio fiscal, según lo dispuesto en el artículo anterior, aportando copia sellada de la solicitud.”

La cuestión que es aquí objeto de controversia se refiere a cómo debe calcularse el límite a la deducción recogido en el artículo 27.3 Ley 49/2002 citado, según el cual, aun cuando el importe de la deducción inicialmente prevista es del 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento, el importe de ésta no podrá exceder del 90% de las donaciones efectuadas al Consorcio de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. Y, más concretamente, el debate se plantea sobre si, para calcular dicho límite, han de considerarse todas las donaciones efectuadas al Consorcio a lo largo de todos los años en que se ha colaborado con éste, como defiende la entidad, o si, por el contrario, el cálculo ha de ser anual, entendiendo que la deducción procedente en cada ejercicio ha de ajustarse al límite establecido considerando, exclusivamente, la donación efectuada en ese ejercicio al Consorcio.

Según el contribuyente, la DGT, en su contestación a la consulta vinculante V0106-11, de 21 de enero, consideró que dicho límite del 90% de la donación aplicable a la deducción debía referirse al importe donado a lo largo de los años de duración del programa, no de forma que el límite a deducir cada año fuera el 90% de la donación hecha en el mismo, que es el criterio del órgano gestor. Continúa diciendo que el órgano gestor, como órgano de aplicación de los tributos, estaba además obligado a seguir el criterio de la DGT ex artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que dice:

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Veamos el contenido de la consulta que cita el reclamante:

De los preceptos anteriormente transcritos cabe inferir que el artículo 27.3 Primero de la Ley 49/2002 condiciona la aplicación de la deducción del 15% de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento a la realización de donaciones en favor del consorcio, entidades de titularidad pública o entidades sin fines lucrativos encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el citado acontecimiento, actuando, a su vez, dichas donaciones como límite cuantitativo de la deducción (90% de las donaciones efectuadas).

La interpretación de dicho precepto debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil”. A su vez, con arreglo a lo dispuesto en la Sentencia de 9 de febrero de 2004 del Tribunal Supremo, “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 los 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”. Dicha línea jurisprudencial ha quedado igualmente recogida en otras sentencias del Alto Tribunal (STS de 22/02/2003, STS de 24/11/1995, STS de 02/02/1996, STS 01/10/2007, entre otras). Por tanto, atendiendo a una interpretación sistemática y teleológica de las normas analizadas, la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 se aplicará en cada ejercicio en el que se cumplan los dos requisitos legalmente establecidos: haber realizado gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para la divulgación del acontecimiento y haber realizado donaciones en favor del Consorcio o de las demás entidades previstas en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 en cuantía suficiente.

No obstante, con la finalidad de que todos los gastos de propaganda y publicidad de divulgación del acontecimiento, así como las cantidades satisfechas en concepto de donación, se tengan en consideración durante los dos años de duración del acontecimiento, de forma que la secuencia temporal de unas u otras no altere la aplicación del incentivo fiscal, para calcular el mismo en cada periodo impositivo se tomará como base de deducción los gastos de propaganda y publicidad de divulgación del acontecimiento devengados desde el inicio del mismo hasta la conclusión del periodo impositivo y como límite el 90% de las cantidades donadas computadas en ese plazo temporal, de manera que el importe de deducción que resulte se minorará en el importe de las deducciones que hayan resultado en periodos impositivos anteriores por aplicación de dicho criterio.

Por tanto, en virtud de lo anterior, en el supuesto de que los gastos de publicidad y propaganda se realicen en el ejercicio 2009, en tanto que las donaciones en favor del Consorcio se lleven a cabo en el ejercicio 2010, la consultante tendrá derecho a aplicar la deducción del 15%, en los términos previstos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, en el ejercicio 2010, computando a tales efectos todos los gastos devengados en publicidad y propaganda durante el ejercicio 2009 y todas las cantidades donadas durante el ejercicio 2010.

Idéntica conclusión debe alcanzarse en el supuesto de que las donaciones se realicen en el ejercicio 2009, en tanto que los gastos de publicidad y propaganda relativos al acontecimiento de excepcional interés público se hubiesen devengado en el ejercicio 2010, último ejercicio de vigencia del mencionado acontecimiento.

Pese a que los gastos que dan derecho a la aplicación de la deducción, son los de propaganda y publicidad de carácter plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento, cabe señalar que la publicidad y la propaganda tendrán un carácter plurianual en cuanto sus efectos no se agoten en el propio ejercicio en que se realiza sino que excede del mismo. Al respecto, la incidencia de la publicidad no se agota en un instante, ni genera efectos inmediatos, puesto que en la mayoría de las ocasiones no se trata sólo de vender un producto, sino que se trata de dar a conocer y vender una marca. Este proceso requiere sin duda un cierto período de tiempo, ya que sería aventurado pensar que los efectos de la publicidad y la propaganda se producen en el mismo instante de su realización. Esto, desde un punto de vista fiscal, implica que los gastos en propaganda y publicidad, precisamente por esa vocación de permanencia y de duración en el tiempo, no se agotan en un ejercicio impositivo sino que sus efectos se pueden extender a varios ejercicios, teniendo ese carácter plurianual, aunque tales gastos se efectúen en un solo ejercicio.

Con arreglo a lo anterior, dado que los gastos de propaganda y publicidad devengados en el ejercicio 2010 tienen carácter plurianual, y sirven directamente para la promoción del acontecimiento del Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil Barcelona 2009, de nuevo, a efectos de determinar la deducción del 15% prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, deberán computarse, a tales efectos, todas las donaciones realizadas durante el ejercicio 2009 y todos los gastos de publicidad y propaganda devengados durante el ejercicio 2010.

En ningún caso, procederá aplicar la deducción prevista en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 si durante la duración del acontecimiento de excepcional interés público (1 de enero de 2009 a 31 de diciembre de 2010) la consultante no realizase donación alguna en favor del Consorcio, de las entidades de titularidad pública o de las entidades sin fines lucrativos encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el citado acontecimiento.

Como sostiene el contribuyente, existe identidad entre los hechos y circunstancias recogidos en la consulta y su propio caso: a fin de salvaguardar la finalidad del incentivo fiscal, el límite del 90% de la donación al que nos venimos refiriendo se debe vincular a toda la duración del programa, teniendo en cuenta, por ello, la totalidad de las cantidades donadas durante todo el tiempo de colaboración.

Sin embargo, el órgano gestor considera que la mencionada contestación a la consulta no resulta aplicable porque existe jurisprudencia del Tribunal Supremo posterior que fija un criterio distinto: el límite del 90% de la donación se debe computar año por año, de forma que la deducción del 15% de los gastos de propaganda y publicidad de un año tendrá como límite el 90% de las cantidades donadas en el mismo.

Así, se citan en la resolución aquí impugnada las sentencias del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2012 (recurso de casación 5813/2008), de 4 de diciembre de 2012 (recurso de casación 4022/2010) y de 7 de noviembre de 2012 (recurso de casación 6765/2010).

A título de ejemplo, en la sentencia de 4 de diciembre de 2012 (recurso de casación 4022/2010) se dice:

En consecuencia, procede desestimar igualmente el presente recurso, fundado en las mismas razones a las que ya se ha dado respuesta, siendo de indicar, en relación con la pretensión de traslación de la deducción al ejercicio siguiente a aquél en que se produjeron los gastos, que tal posibilidad contradice formalmente el principio del devengo y, además, haría irrelevantes los plazos de ejercicio de la solicitud de deducción, pues las inversiones realizadas con anterioridad al 1 de abril de 2004 únicamente podrían disminuir la cuota íntegra del ejercicio en que se han efectuado, no la de los posteriores.

En lo relativo al reconocimiento de la deducción para las inversiones anteriores al 1 de abril de 2004 pero referidas a campañas publicitarias que hayan concluido con posterioridad a esa fecha, estaríamos igualmente ante una infracción del principio del devengo, pues una cosa es la extensión temporal de la campaña publicitaria y su proyección plurianual y otra bien distinta es el disfrute del beneficio de la deducción a periodos distintos a aquéllos de realización de la inversión, tal como, por lo demás, se deduce con toda claridad del punto Dos.1.c) de la disposición adicional quinta de la Ley 14/2000 que reconoce el beneficio fiscal que nos ocupa, donde es consustancial a los gastos de propaganda o publicidad de proyección plurianual su aplicación en la cuota íntegra del ejercicio de realización de las inversiones (punto Dos, 1) sin que se reconozca alteración, por razón de esa plurianualidad, del criterio del devengo, por lo que procede rechazar la pretensión aludida, siguiente en todo los razonamientos del TEAC (fundamento jurídico sexto) en este punto.

Dice el órgano gestor en la resolución del recurso de reposición que *estas sentencias son aplicables a este caso, pues se refieren a la misma deducción (art. 27.3 de la Ley 49/2002) y a la aplicación de ésta en los distintos ejercicios de duración del acontecimiento (el mismo concepto que nos ocupa).*

Esta afirmación, sin embargo, no es, a juicio de este Tribunal Central, del todo correcta. Así, siendo cierto que las sentencias se refieren a la aplicación de la deducción en los distintos ejercicios de duración del acontecimiento, es notoria una relevante diferencia con el supuesto que aquí se nos plantea: las sentencias se refieren a cómo determinar los gastos de propaganda y publicidad que pueden formar parte de la base de la deducción en el ejercicio y el asunto controvertido (y la contestación a la consulta de la DGT) se refiere, más específicamente, a cómo calcular el límite máximo de la deducción a aplicar en un ejercicio. Base y límite de la deducción no son lo mismo.

Estos mismos pronunciamientos ya han sido analizados por este Tribunal Central, pudiendo citarse nuestra reciente resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 383/2016) en la que, tras remarcar lo relevante de diferenciar, cuando se está estudiando este tipo de beneficio fiscal, el límite que opera sobre las deducciones generadas y acreditadas en un periodo y que pueden ser objeto de deducción en el mismo, que se calcula sobre la cuota íntegra, con el límite que opera en el cálculo de determinadas deducciones en un periodo concreto para determinar su importe (que es al que aquí no estamos refiriendo, previsto en el segundo párrafo del artículo 27.3 de la Ley 49/2002) señalamos:

Así las cosas, podemos concluir que las cantidades pendientes de deducción por deducciones generadas y no aplicadas por insuficiencia de cuota son las únicas cuantías que se podrían trasladar a ejercicios futuros según la normativa del Impuesto y de la deducción. En este mismo sentido se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia de 07-11-2012 (rec. nº 6765/2010) referida a beneficios fiscales relativos al régimen fiscal del mecenazgo, donde también se pretendió por el obligado tributario la aplicación del beneficio en un ejercicio distinto al de realización de

los gastos, y en la que, asimismo, se reitera lo ya dispuesto en la sentencia de 05-03-2012 (rec. casación nº 5813/2008) al señalar lo siguiente:

“...Tampoco puede ser acogida favorablemente esta queja. La deducción únicamente podía surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio ya devengado, esto es en el periodo impositivo 2002, (... /...)

Cuestión diferente es que no hubiera podido hacerse efectiva la deducción en el ejercicio del año 2002 por insuficiencia de cuota. Esta circunstancia estaba prevista en la propia disposición adicional novena (apartado dos, punto 2), conforme a la que las cantidades no deducidas podían aplicarse, respetando igual límite (35 por 100 de la cuota íntegra), en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyeran dentro de los cinco años inmediatos y sucesivos.”

Por ello, conforme al criterio del Tribunal Supremo, de existir gastos en el año 2009 que no pudieron formar parte de la base de la deducción generada en dicho ejercicio por sobrepasar el límite del 90% de las donaciones al Consorcio, los mismos no podrían trasladarse al periodo 2010 al objeto de generar una mayor deducción en ese año, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en su reciente resolución de 08-02-2018 (RG 7463/15).

En esencia, y a modo de conclusión, lo que las sentencias del Tribunal sostienen es que la deducción se debe aplicar, mejor dicho, calcular (es posible que no pueda minorarse la cuota íntegra en el ejercicio de nacimiento) teniendo en cuenta, exclusivamente, los gastos de propaganda y publicidad incurridos en el ejercicio, en aplicación del principio de devengo, de forma que la base de la deducción generada cada año vendrá siempre dada por los gastos de esa naturaleza que cumplan con las condiciones establecidas que se hayan devengado en el mismo.

Sin embargo, lo que la contestación a la consulta de la DGT matiza, exponiendo un criterio que este Tribunal Central comparte, es que la deducción a aplicar, una vez calculada la base conforme a lo expuesto, no podrá exceder del 90% de las donaciones realizadas durante toda la duración del programa, que puede llegar a ser de hasta 3 años. De hecho, de una lectura detenida de la contestación a la consulta se infiere que la misma no es incompatible con el criterio jurisprudencial, porque la postura del centro directivo no está diciendo ni admitiendo que pueda surgir una deducción de esta naturaleza por gastos que no se han devengado en el ejercicio, ni que los gastos devengados en un ejercicio puedan formar parte de la base de la deducción de otro año distinto que es a lo que se refiere el Tribunal Supremo en sus fallos.

Como conclusión, entendemos que la jurisprudencia aludida por el órgano gestor no es aplicable al contribuyente y sí lo es la contestación a la consulta V0106-11, de 21 de enero. En consecuencia, en virtud del artículo 89.1 LGT, el órgano gestor estaba obligado a aplicar el criterio de la contestación a la consulta: el límite de las deducciones por acontecimientos de excepcional interés público será el 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento a lo largo de toda la duración del programa.

Se estima, por ello, la pretensión.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

ESTIMARLA, anulando la resolución del recurso de reposición y la liquidación provisional subyacente.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.