

Fiscal

# Deducción de los gastos publicitarios para difundir acontecimientos de interés público: cambio de criterio del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo modifica su criterio anterior respecto a la forma en la que ha de calcularse la deducción del 15 % 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.

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

### 1. Supuesto de hecho

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 20 de julio del 2021 (rec. núm. 1773/2018), analiza en casación cómo ha de calcularse la deducción del 15 % 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, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo —en la redacción de dicho precepto establecida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre—, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos.

Se trata así de determinar si quienes pueden aplicar la citada deducción —sujetos pasivos del impuesto de sociedades, contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que realicen actividades económicas y contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes con establecimiento permanente en el territorio español— deberían distinguir, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que desempeña otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial o, por el contrario, si la aplicación de la deducción ha de realizarse sobre el coste total de los

envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

## 2. Criterio anterior del Tribunal Supremo

Tal y como señala el Tribunal Supremo, hasta la fecha éste sólo se había pronunciado respecto de la cuestión apuntada en su Sentencia 1247/2017, de 3 de julio, cuyo criterio siguió precisamente el fallo de la Audiencia Nacional recurrido, que ahora el alto tribunal viene a modificar.

En la citada sentencia del 2017, el tribunal, partiendo de la existencia de soportes publicitarios de «naturaleza mixta» —esto es, de soportes publicitarios que adicionan a la función de propaganda otra distinta ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial—, resolvía la cuestión planteada efectuando la siguiente diferenciación:

- a) los soportes en los que sea fácilmente separable el coste de la parte de ellos que cumpla una función no publicitaria y el coste de la otra parte cuya función sea exclusivamente publicitaria (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria);
- b) 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.

Sobre la base de la anterior distinción, el alto tribunal concluyó que la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debía ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podría imponer que justificase los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que, en el segundo, se

podría aceptar como justificación suficiente la que demostrase lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

## 3. Nuevo criterio del alto tribunal

Tal y como hemos adelantado, el Tribunal Supremo modifica ahora su criterio anterior adhiriéndose a los argumentos esgrimidos ya por la Audiencia Nacional en sentencias previas a la actualmente recurrida.

A efectos de analizar la cuestión expuesta, el tribunal comienza por recordar el tenor literal del artículo 27.1 y 3.º primero de la citada Ley 49/2002, así como lo dispuesto por el 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 —precepto relativo a los requisitos de los gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación—.

Pues bien, realizando una interpretación literal y finalista de tales preceptos, el tribunal esgrime las razones por las que cambia de criterio —admitiendo ahora que la aplicación de la deducción discutida se ha de llevar a cabo sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción—, argumentos entre los que destacamos los siguientes:

- a) La diferenciación entre soportes publicitarios mixtos y generales (en los que tal carácter mixto no puede afirmarse) carece de apoyo en la normativa aplicable a la deducción, que únicamente contiene un requisito subjetivo o finalista centrado en que los gastos que se efectúen en la propaganda o

publicidad «sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

- b) Para interpretar la finalidad de la norma no ha de atenderse exclusivamente al coste material de la publicidad, sino al gasto que en publicidad ha dejado de pagar la Administración, ya que 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. El objetivo de la norma es incentivar la iniciativa privada para que, utilizando sus marcas, canales publicitarios y prestigio, colaboren de forma gratuita —con el consiguiente ahorro para la Administración— en la difusión de los eventos de interés general a cambio de la deducción fiscal de referencia, que actúa así como contraprestación al servicio publicitario prestado para el interés general. Por ello es evidente que la deducción fiscal no puede plantearse sobre el citado coste de la inserción del logotipo, sino, por el contrario, atendiendo al coste de la actuación publicitaria integral en su conjunto.
- c) La interpretación apuntada no implica recurrir a la analogía, sino únicamente tratar de determinar —en el marco

interpretativo del artículo 3 del Código Civil— el alcance correcto y adecuado del citado precepto de la Ley 49/2002.

- d) Por último, el Tribunal Supremo rechaza —como se argumenta en la sentencia recurrida— que con la interpretación ahora defendida se esté estableciendo una desigualdad fiscal entre las empresas que se acogen al beneficio fiscal y las que no. A esos efectos, recuerda que la norma es general y aplicable a todas las empresas, las cuales se acogerán o no a la exención voluntariamente y siempre dentro de los límites y requisitos normativos establecidos.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el Tribunal Supremo considera que la interpretación sostenida por la sentencia de instancia restringe la aplicación del beneficio fiscal —reduciéndolo a cantidades insignificantes y carentes de lógica— en contra de lo que se desprende de la interpretación literal y finalista de la norma. Por ello, se estima el recurso de casación interpuesto concluyendo que el cálculo de la deducción objeto de controversia «se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción».

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguna de las siguientes letradas:

**Remedios García Gómez de Zamora**

Tel.: (+34) 91 582 91 00  
rgarcia@ga-p.com

**Nuria Vila Masip**

Tel.: (+34) 93 415 74 00  
nvila@ga-p.com

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2021. Todos los derechos reservados.