

### III. OTRAS DISPOSICIONES

#### MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

- 9620** *Resolución de 9 de junio de 2022, de la Dirección General de Tributos, por la que se interpretan criterios del 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, aprobado por la Resolución de 25 de enero de 2018.*

I

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 adelante, Ley 49/2002, define en el artículo 27.1 los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público como 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. Por su parte, el artículo 27.3 de la misma Ley establece los beneficios fiscales máximos aplicables para los colaboradores, obligados tributarios del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, entre ellos, el 15 por ciento de los gastos que se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público, en cumplimiento de los planes y programas establecidos por el consorcio u órgano administrativo correspondiente.

El Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, en adelante, Reglamento, establece en su artículo 8.1 las condiciones que deben reunir los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para que pueda entenderse que se realizan en cumplimiento de los programas para la promoción del acontecimiento de excepcional interés público, a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 27.3, apartado primero, de la Ley 49/2002.

Tanto la Ley 49/2002, como el Reglamento que la desarrolla, establecen que la base de la deducción de la cuota íntegra, de los impuestos antes citados, podrá ser el importe total del gasto de propaganda y publicidad realizado, siempre que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por ciento de dicho gasto.

Con el objeto de garantizar la unidad de criterio en la aplicación de la normativa citada, y de dotar de la seguridad jurídica necesaria a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, especialmente en lo concerniente a los gastos de publicidad y propaganda de tales acontecimientos, la Dirección General de Tributos, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, Ley General Tributaria, dictó la Resolución de 25 de enero de 2018, 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, en lo sucesivo, el Manual.

La presente Resolución vinculará al consorcio u órgano administrativo, así como a los representantes del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a los que se refiere el artículo 27.2.b) de la Ley 49/2002, en la consideración que los mismos tienen de órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en el ejercicio de las funciones de certificación a que alude el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria.

## II

El Tribunal Supremo, mediante las Sentencias n.º 1057/2021 (recurso n.º 1773/2018), de 20 de julio de 2021, n.º 1058/2021 (recurso n.º 4081/2018), de 20 de julio de 2021, n.º 1078/2021 (recurso n.º 6716/2017), de 21 de julio de 2021, n.º 1292/2021 (recurso n.º 3274/2019), de 2 de noviembre de 2021, y n.º 481/2022 (recurso n.º 2897/2019), de 26 de abril de 2022, ha dejado sin efecto la doctrina establecida por las salas de instancia en las sentencias que se recurren, lo que afecta parcialmente a uno de los criterios recogidos en el Manual en relación con la determinación de la base de cálculo de los soportes de publicidad a que tales Sentencias se refieren.

La cuestión suscitada por los autos de admisión de los recursos de casación planteados por las entidades recurrentes es, en todos los casos citados, 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 Tribunal Supremo, en las citadas Sentencias, sienta doctrina jurisprudencial señalando que «se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción».

## III

La Ley General Tributaria, en su artículo 12, establece las reglas relativas a la interpretación de las normas tributarias, remitiéndose a lo fijado en el artículo 3 del Código Civil.

El apartado 2 de aquel precepto dispone que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Acudiendo al sentido técnico o usual, según el Diccionario de la Real Academia Española estas son las acepciones de la palabra «envase»:

- «1. m. Acción y efecto de envasar.
2. m. Recipiente o vaso en que se conservan y transportan ciertos géneros.
3. m. Aquello que envuelve o contiene artículos de comercio u otros efectos para conservarlos o transportarlos.».

Para dar cumplimiento a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, esta Dirección General considera necesario adaptar los criterios contenidos en el Manual que se ven afectados por la jurisprudencia de dicho Tribunal con el fin de garantizar la seguridad jurídica de todos los afectados por la misma, sean contribuyentes u órganos encargados de la aplicación de los tributos dictando la presente Resolución, en aplicación del artículo 12.3 de la Ley General Tributaria.

El citado artículo señala lo siguiente:

«3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.»

Así, el apartado II.3 del Manual contiene las Reglas para determinar la base de la deducción, dedicando su epígrafe 3.2 a los Soportes cuya finalidad principal es distinta a la publicitaria, abordándose en el epígrafe 3.2.10 los soportes consistentes en embalajes varios, en el epígrafe 3.2.11 los soportes consistentes en latas, botellas y botellines, en el 3.2.12 los soportes consistentes en envases alimentarios y en el epígrafe 3.2.13 los soportes consistentes en bolsas contenedoras.

De conformidad con la doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo en las Sentencias referidas, y para los soportes cuya finalidad principal es distinta a la publicitaria a los que se refiere el Manual en los epígrafes 3.2.10 (embalajes varios), 3.2.11 (latas, botellas y botellines), 3.2.12 (envases alimentarios) y 3.2.13 (bolsas contenedoras), la aplicación de la deducción se ha de realizar tomando como gasto de propaganda y publicidad el coste total de los envases que incorporen el logotipo de los acontecimientos.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta el valor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a lo dispuesto por el artículo 1.6 del Código Civil, queda sin efecto lo señalado en dichos epígrafes sobre la determinación de la base de la deducción por referencia al coste incurrido en la incorporación de la publicidad del acontecimiento al soporte o por el coste de la contratación con terceros que se corresponda exclusivamente con el contenido publicitario del acontecimiento, manteniéndose en vigor las reglas de cálculo de la base de la deducción contenidas en el Manual para cualquier otro soporte no recogido en los referidos epígrafes.

#### IV

La presente Resolución se dicta conforme al mencionado artículo 12.3 de la Ley General Tributaria, reiteradamente citado, y entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 9 de junio de 2022.–La Directora General de Tributos, María José Garde Garde.