

## **Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 19 Feb. 2015, Rec. 3180/2013**

**Ponente: Frías Ponce, Emilio.**

**Nº de Recurso: 3180/2013**

**Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA**

**LA LEY 10090/2015**

### **Texto**

#### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Febrero de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación, numero 3180/2013, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 26 de septiembre de 2013 (LA LEY 145749/2013), dictada en el recurso contencioso administrativo núm. 360/2011 , deducido por Festina Lotus, S.A, respecto de resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 15 de septiembre de 2010, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2005.

Ha intervenido como parte recurrida la entidad Festina Lotus, S.A, representada por el Procurador Don Victorio Venturini Medina.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La sentencia impugnada estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por Festina Lotus, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de septiembre de 2010, que desestimó la reclamación económico administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de 21 de mayo de 2008, por el concepto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2003 a 2005, derivado de acta de disconformidad de 28 de noviembre de 2008, en la que no se admitía deducciones por actividades exportadoras procedentes de los ejercicios 1998 a 2002 ( prescritos), pendientes de aplicar y que la entidad había incorporado en las declaraciones de los ejercicios inspeccionados, por el incumplimiento de los requisitos exigidos en el art. 34 de la ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) del Impuesto.

Concretamente, en las autoliquidaciones, la entidad había incorporado deducciones por importe de 1.494.279,74 euros ( 2003), 149.723,23 euros ( 2004) y 1.796.852,35 euros ( 2009), aunque en el último ejercicio se recogía además otra por reinversión por importe de 58.326 euros, toda vez que la entidad en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2003, había consignado por el concepto deducción por actividades exportadoras

procedentes de ejercicios anteriores pendientes de aplicar las siguientes cantidades:

1998- 695.163,84 euros

1999- 1.431.650,79 euros

2000- 1.281.154,11 euros

2001- 1.372.507,05 euros

2002- 1.398.055,49 euros

Estas deducciones se correspondían con diversos gastos de publicidad y propaganda realizados en el exterior, agrupados por la entidad en Ferias, Ciclismo, Cronometraje y Publicidad medios.

De estas deducciones, la Inspección, en la regularización practicada, consideró improcedentes las relativas al concepto de Ciclismo, que comprendía los gastos de patrocinio del equipo ciclista Festina, así como los gastos de publicidad como cronometrador oficial del Tour de Francia y otras pruebas ciclistas, por los siguientes importes:

1998 - 593.052,34

1999 - 888.307,82

2000 - 1.105.681,20

2001 - 1.124.312,18

2002 - 235.766,37

Sin embargo, debido a que las deducciones a las que la entidad tenía derecho a aplicar eran superiores a las que en cada ejercicio se aplica, a pesar de las correcciones del ajuste realizado no derivó deuda alguna, pero afecta a la cuantía de las deducciones susceptibles de aplicar en ejercicios futuros.

Como consecuencia de todo ello, el actuario propuso aplicar como deducciones por actividades exportadoras, las siguientes:

Liquidación de 2003.

Ejercicio procedencia Pendiente al inicio Aplicada Pendiente al final

1998 102.111,50 102.111,50 0,00

1999 543.342,96 543.342,96 0,00

2000 175.472,91 175.472,91 0,00

2001 248.194,25 248.194,25 0,00

2002 1.162.289,27 467.580,32 694.708,95

2003 0,00 0,00 1.307.062,70

Liquidación de 2004

Ejercicio Procedencia Pendiente al inicio Aplicada Pendiente al final

2001 0,00 0,00 0,00

2002 694.708,95 694.708,95 0,00

2003 1.307.062,70 809.836,49 497.226,21

2004 0,00 0,00 2.408.232,43

Liquidación de 2005

Ejercicio procedencia Pendiente al inicio Aplicada Pendiente al final

2002 0,00 0,00 0,00

2003 497.226 497.226,21 0,00

2004 2.408.282,48 1.311.444,38 1.096.838,10

2005 0,00 0,00 3.021.990,93

La Sala basó la estimación del recurso en la improcedencia de comprobar la legitimación y la cuantía' de las deducciones pendientes de compensar procedentes de los ejercicios 1998 a 2002, por tratarse de ejercicios prescritos, ante la doctrina que había sentado en relación a la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, sentencias de 24 de mayo de 2012, rec. 249/09 y 18 de julio de 2013, rec. 288/2010, que restringe el alcance de las facultades de comprobación la Administración a la verificación de los datos atendiendo a lo declarado y a la correspondiente justificación documental, sin que ello implique la capacidad de modificar los consignados en las autoliquidaciones de ejercicios prescritos.

**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia, el Abogado del Estado preparó recurso de casación, que luego formalizó invocando un único motivo, al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los artículos 23.5 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la ley 40/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4419/1998) ; 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria 58/2003; y 55, 66 y 101 también de la ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), y la jurisprudencia que los desarrolla.

Suplicó sentencia que estime el recurso con revocación de la sentencia y con costas.

**TERCERO.-** Por Auto de 13 de febrero de 2014 se acordó admitir el recurso por razón de la cuantía, en relación con las deducciones por actividades exportadoras de los ejercicios 1999, 2000 y 2001; y la inadmisión del mismo en relación con las deducciones por el mismo concepto de los ejercicios 1998 y 2002.

**CUARTO.-** Conferido traslado a la representación de Festina Lotus, S.A, para el trámite de oposición, interesó sentencia que declare la inadmisibilidad del recurso o, subsidiariamente, su desestimación, con imposición de costas a la parte recurrente.

**QUINTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 18 de febrero de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.-** El Abogado del Estado articula un único motivo al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de los arts. 23.5 Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/98, de 9 de diciembre (LA LEY 4419/1998), vigente desde el 1 de enero de 1999 ; 70.3 y 106.4 Ley General Tributaria 58/2003 ; 55 , 66 y 101 Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) y jurisprudencia que los desarrolla

Defiende el Abogado del Estado en este motivo: 1º) Que la Administración Tributaria tiene libertad para practicar liquidaciones en los ejercicios cuya acción no ha prescrito, sin quedar vinculada por datos contenidos en las declaraciones respecto a ejercicios cuya acción liquidatoria sí ha prescrito; 2º) Que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia,

relativa a la imposibilidad de que la Inspección pueda comprobar el origen de las bases impositivas negativas originadas en ejercicios prescritos que se intentan aplicar en ejercicios no prescritos que son objeto de comprobación, fue elaborada en un marco normativo anterior a la modificación del art. 23 Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995) (LIS), operada por la ley 40/98, en su Disposición Final Segunda (LA LEY 4419/1998), apartado tercero, por lo que no resulta aplicable, 3º) Que los arts. 23.5 de la ley 43/95 , 70.3 (LA LEY 4417/1995) y 106.4 Ley General Tributaria 58/2003 (LA LEY 1914/2003), exigen que se justifique la procedencia de la compensación, por lo que es preciso tener en cuenta las modificaciones normativas, 4º) Que la argumentación de la Audiencia Nacional dejaría vacía de contenido la obligación de aportar los oportunos soportes documentales previstos en el art. 23.5 LIS y 106.4 Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , 5º) Que la Ley General Tributaria no contempla la prescripción del derecho a comprobar sino únicamente del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La Administración no puede rectificar una liquidación prescrita, pero sí los efectos que tenga respecto a periodos no prescritos.

**SEGUNDO.-** Con carácter previo, sin embargo, *resulta obligado pronunciarse sobre las causas de inadmisibilidad del recurso, que opone la parte recurrida, por su defectuosa preparación, ante el incumplimiento de las exigencias dispuestas en los artículos 92.1 y 88 de la Ley de la Jurisdicción por el escrito de anuncio y preparación del Abogado del Estado de fecha 3 de octubre de 2013.*

Así se alega que de la lectura del escrito de preparación, en el que se consignó tres motivos de casación, de forma totalmente estandarizada, sin razonar ni concretar las infracciones supuestamente cometidas, ciñéndose únicamente a citar los preceptos supuestamente infringidos, omitiendo la cita de otros a los que posteriormente en el escrito de interposición se amplía el recurso, así como del propio escrito de interposición, en el que se plantea finalmente un único motivo, se ponen de manifiesto dos causas de inadmisibilidad; la primera, porque la interposición del recurso de casación, invoca, entre otros preceptos, los artículos 51 (LA LEY 1914/2003), 66 (LA LEY 1914/2003) y 101 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) y la jurisprudencia que los desarrolla, que no habían sido previamente invocados en el anuncio del recurso, y que resultan no solo relevantes sino imprescindibles para el planteamiento que se expone, no citándose tampoco, con relación a la "jurisprudencia que los desarrolla" las sentencias supuestamente infringidas; la segunda, porque el escrito de preparación tampoco cita razonadamente los motivos de casación y no efectúa ninguna denuncia de infracción concreta en que haya podido incurrir la sentencia.

*Procede rechazar la inadmisibilidad que se postula.*

La Sala de Admisión rechazó en su día, en el Auto de 13 de enero de 2013, la supuesta inadmisión del recurso alegada al personarse la recurrida, por la defectuosa preparación del recurso de casación, por no indicar de forma razonada los motivos del art. 88 en los que se podrían amparar las distintas alegaciones formuladas, ni poner de manifiesto las presuntas infracciones en que había incurrido la sentencia, " por cuanto que los términos en que figura redactado el escrito de preparación presentado por el Abogado del Estado satisfacen suficientemente la exigencia de los artículos 88.1 y 89.1 de la Ley Jurisdiccional , tal y como han sido interpretados por esta Sala ( por todos, Auto de 10 de febrero de 2011 (LA LEY 6516/2011), recaído en el recurso 2927/2010 y de 21 de noviembre de 2013, recaído en el recurso nº 1936/2013 )."

Por otra parte, la cita de nuevos preceptos por primera vez en el escrito de interposición nace de la relevancia que le atribuye la parte recurrida, al pretender reforzar la postura que defiende sobre las facultades de la Administración para comprobar y para liquidar ejercicios

no prescritos, debiendo significarse además que en el anuncio de preparación, en cuanto a la jurisprudencia, la parte se refiere a las sentencias de 2 de febrero , 20 de noviembre y 22 de noviembre de 2012 sobre comprobación de bases imponibles negativas.

**TERCERO.-** Despejado el obstáculo procesal, debemos recordar que *la admisión de la casación quedó limitada a las deducciones por actividades exportadoras procedentes de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, y que el debate en la instancia versó sobre la eventual procedencia de que la Inspección comprobase las deducciones generadas en ejercicios prescritos (que eran los comprendidos en 1998 a 2002) y que fueron aplicadas en los ejercicios inspeccionados, esto es, 2003, 2004 y 2005.*

Como se ha reseñado en los Antecedentes, *la Sala de instancia, teniendo en cuenta su doctrina, en relación con la acreditación y comprobación de bases imponibles negativas originadas en periodos prescritos que son compensadas en el Impuesto de Sociedades en ejercicios no prescritos, interpretando el apartado 5 del art. 23 de la ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, introducido por la ley 40/1998, modificado por la ley 24/2001, e incorporado como art. 25.5 al Texto Refundido de la ley de 2004, y en la que se declara que sólo es posible corregir "errores de cálculo o contables" pero no una errónea calificación de los hechos o una indebida aplicación de la norma jurídica, extiende los razonamientos expuestos sobre las bases imponibles negativas a las deducciones de la cuota no aplicadas, no aceptando el criterio de la Inspección y confirmado por el TEAC, sobre la posibilidad de una comprobación material de las deducciones, en base a lo que disponen los artículos 70.3 (LA LEY 1914/2003) y 106.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) .*

**CUARTO.-** Sentado lo anterior, *y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las misma deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales, " debemos estar a lo que hemos declarado respecto a la interpretación del apartado 5 del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en relación a las bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, aunque se hubieran originado con anterioridad a tal fecha, sentencias de 6 de noviembre de 2013 (LA LEY 185047/2013) ( rec. 4319/2011 ), 14 de noviembre de 2013 (LA LEY 186007/2013) ( rec. 4303/2011 ) y 9 de diciembre de 2013 .*

En la primera de ellas la Sala afirma que *"demostrada la concordancia de las bases o cuotas o deducciones que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito, con las consignadas en el ejercicio prescrito si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas, como jurídicas, recae sobre ella la carga de acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".*

Esta postura es seguida luego por la sentencia de 14 de noviembre de 2013 , en cuanto señala que la carga de la prueba queda cumplida por parte del obligado tributario con la exhibición de la documentación, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al Ordenamiento Jurídico, aunque matiza que las facultades de comprobación son las mismas que la Administración tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene

la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación, agregando que no tendría sentido el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades , en la redacción aquí aplicable, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases impositivas negativas, si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la sentencia de 9 de diciembre de 2013 reitera el criterio que siguen las sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013 , si bien rechaza que pueda denegarse la compensación de bases de periodos prescritos, recalificando fiscalmente un conjunto o entramado de operaciones societarias llevadas a cabo por diversas entidades integrantes del mismo grupo, que según la Inspección habían generado artificiosamente bases negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la transmisión de los títulos en periodos posteriores.

Estas sentencias son recordadas en los posteriores pronunciamientos de 17 de enero y 4 de julio de 2014 ( recursos 3047/2011 y 581/2013 ).

*En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (LA LEY 4417/1995) , modificado por la ley 24/2001 ( art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.*

**QUINTO.-** Surge, sin embargo, la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar.

La parte recurrida alega que como la ley 58/2003, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013 , que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), al no ser de aplicación.

Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (LA LEY 191270/2012) ( cas. 4073/2011 ) de que para la aplicación de las modificaciones

legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho.

Ante esta doctrina, *no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley, 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43 /1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos ( sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003 , 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005 ).*

En definitiva, *la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración.*

En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos.

En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003).

**SEXTO.-** *Queda por resolver si la inadmisión por la Inspección de la deducción por actividad exportadora respecto de los gastos de patrocinio del equipo ciclista Festina y los de publicidad como cronometrador oficial del Tour de Francia y otras pruebas ciclistas resultó procedente.*

La Inspección se basó en la siguiente argumentación, que viene a confirmar el TEAC.

" No tiene carácter plurianual, pues estos gastos son repetitivos desde finales de los años ochenta, manteniendo siempre a lo largo de esos años esta presencia publicitaria, año tras año, y no están contabilizados como gastos plurianuales, por lo tanto son de carácter anual.

Además los principales mercados en que tiene incidencia esta publicidad no sólo son extranjeros, sino también el español. En los mercados europeos la marca está bien asentada y se trata de consolidar y ampliar el conocimiento de la marca y no pueden calificarse de apertura de mercados.

Tampoco se asocian a ningún producto nuevo, pues es la marca Festina la que se publicita".

En contra, se alega por la recurrente que el artículo 34.1b) de la Ley del Impuesto se refiere a la proyección plurianual de los gastos y no al carácter plurianual empleado por el actuario, afirmando que por gastos de proyección plurianual hay que entender aquellos que generan beneficios durante varios años.

Por otra parte, señala que la circunstancia de que la publicidad proyecte sus efectos en el mercado español además del europeo no impide considerar que el gasto se realiza con el ánimo de apertura y prospección de mercados como dispone la ley, y que la afirmación del

actuuario según la cual en los mercados europeos la marca ya está bien asentada puede ser cierta en el año de comprobación, 2008, pero no así en los años 1998 a 2002, que fueron los años en que se realizó el gasto, no limitándose la repercusión pretendida por la compañía mediante el patrocinio del Tour de Francia al mercado europeo pues también perseguía la apertura y prospección de mercados a nivel mundial.

Finalmente, frente a la argumentación de la Inspección de que los gastos no se asocian a ningún producto nuevo, pues es la marca Festina la que se publicita, recuerda que el art. 34. 1 b) se refiere a los gastos de propaganda y publicidad destinados al lanzamiento de productos y a la apertura y prospección de mercados en el extranjero, siendo esto último el fin pretendido al incurrir en los gastos de patrocinio del Tour de Francia, porque en el ámbito de actuación de la compañía, la joyería y relojería, cada año se producen productos nuevos que necesitan ser promocionados en el mercado, concluyendo que los argumentos anteriores se asientan en la interpretación finalista del art. 34. 1 b) de la ley, que no es otra que la de promover y apoyar la exportación de productos españoles.

**SÉPTIMO.-** Conviene recordar, ante todo, que el art. 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (LA LEY 4417/1995) , sobre deducción por actividades exportadoras, establecía que:

" 1 La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra.

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o con la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el periodo impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos periodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional....".

Centrándonos en la deducción prevista en la ley que afecta al supuesto de los gastos de propaganda y publicidad se advierte que las condiciones que deben reunir tales gastos para acceder a la deducción son las siguientes:

- Que tengan proyección plurianual y
- Que estén relacionados o con el lanzamiento de nuevos productos o con la apertura y prospección de mercados en el extranjero.

Pues bien, *aunque se entendiera que la proyección plurianual determina que ha de tratarse de gastos que generan beneficios o que tienen proyección en ejercicios posteriores a aquel en el que se incurrió en el gasto, es necesario además, que estén relacionados de manera directa con el lanzamiento de productos concretos en el sentido de la introducción en nuevos mercados, o con la apertura y prospección de mercados en el extranjero, esto es, que se traten de gastos generados en las actuaciones relacionadas con la finalidad de abrir nuevos*

mercados para los productos, así como los procedentes de la exploración de las posibilidades de introducción en dichos mercados.

Estos requisitos no pueden predicarse de los controvertidos, pues *sin desconocer que la publicidad que se realiza a través de estos gastos en eventos deportivos tiene una proyección de carácter internacional ello es insuficiente, al no asociarse a ningún producto nuevo, por ser la marca Festina la que se publicita, ni con la apertura de mercados, al encontrarse bien asentada.*

Procede, por tanto, la desestimación de la impugnación.

**SÉPTIMO .-** Por todo lo expuesto, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en lo que afecta al ejercicio 2003 y estimar el que se refiere a los ejercicios de 2004 y 2005, al resultar procedente la regularización controvertida, con la consiguiente estimación parcial del recurso contencioso administrativo interpuesto.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere la Constitución española.

## **FALLAMOS**

**PRIMERO.-** Desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de a Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013 (LA LEY 145749/2013) , en lo que afecta al ejercicio 2003.

**SEGUNDO.-** Estimar el referido recurso de casación en lo que se refiere a los ejercicios 2004 y 2005, con anulación de la sentencia recurrida.

**TERCERO.-** Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Festina Lotus, S.A, contra la resolución del TEAC de 15 de septiembre de 2010, que se anula, al resultar procedente sólo el ajuste por las deducciones por actividades exportadoras procedentes de ejercicios anteriores con relación a los ejercicios fiscales de 2004 y 2005

**CUARTO.-** No hacer imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero** D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguillo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Cer **tifico.**