



Roj: **SAN 1125/2018** - ECLI: **ES:AN:2018:1125**

Id Cendoj: **28079230022018100090**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/02/2018**

Nº de Recurso: **337/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000337 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03974/2014

Demandante: MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L

Procurador: SONSOLES DÍAZ-VARELA ARRESE

Letrado: CRISTINA FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a veintiseis de febrero de dos mil dieciocho.

Vi sto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 337/2.014, promovido por la Procuradora Doña Sonsoles Díaz-Varela Arrese, en representación de MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L, asistida de la Letrada Doña Cristina Fernández Rodríguez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de mayo de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa en única instancia número 00/00608/2012, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, por importe de 11.905.098 euros, así como contra un Acuerdo de determinación de valor de mercado 11/11 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.



ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de mayo de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa en única instancia número 00/00608/2012, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, por importe de 11.905.098 euros, así como contra un Acuerdo de determinación de valor de mercado 11/11 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

SE GUNDO.- Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Procuradora Doña Sonsoles Díaz-Varela Arrese, en representación de MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L, asistida de la Letrada Doña Cristina Fernández Rodríguez, mediante escrito presentado el 28 de julio de 2.014 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción . Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TE RCERO.- Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Doña Sonsoles Díaz-Varela Arrese, en representación de MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L, asistida de la Letrada Doña Cristina Fernández Rodríguez, presentó escrito el 11 de noviembre de dos mil quince, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que:

« (...) dicte sentencia estimatoria anulando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada así como el Acuerdo de liquidación y el Acuerdo de determinación del Valor Normal de Mercado del que traen causa la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central».

CU ARTO.- El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 29 de diciembre de 2015, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que:

«(...) dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor».

QU INTO.- Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, por auto de fecha 27 de enero de 2.016, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A .

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos.

SE XTO.- Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día veintidós de Febrero de dos mil dieciocho, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. **D^a SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO** , quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PR IMERO.- Objeto del recurso.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo, como ya se dijo, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de mayo de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa en única instancia número 00/00608/2012, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación referente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, por importe de 11.905.098 euros, así como contra un Acuerdo de determinación de valor de mercado 11/11 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

SE GUNDO.- Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

Pretende la recurrente la Procuradora Doña Sonsoles Díaz-Varela Arrese, en representación de MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L, asistida de la Letrada Doña Cristina Fernández Rodríguez la anulación de la resolución recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un breve relato de los hechos que resultan del expediente administrativo.

A continuación expone como fundamento de su pretensión una serie de Fundamentos de Orden Jurídico Procesal y seguidamente en los Fundamentos jurídico estructura su defensa en dos grandes apartados.



En un primer apartado sostiene la prescripción del derecho a liquidar por excesiva duración de las actuaciones inspectoras.

En el Fundamento Jurídico Primero efectúa una introducción.

En el Fundamento Jurídico Segundo, aduce que el cómputo de dilaciones realizado en el Acuerdo de liquidación contradice los actos propios de la misma Inspección, por cuanto en el desarrollo de las actuaciones se habían dictado actos unívocos en los que se cuantificaban las dilaciones en un período muy inferior.

Expone que el recurrente ha rechazado que estas dilaciones puedan considerarse como tales, tal y como se explicará con mayor detalle en el siguiente fundamento, y ha venido insistiendo en que realmente la Inspección ha tratado de manejar este concepto para justificar la excesiva prolongación de sus actividades.

Manifiesta que la prueba más evidente de que la Inspección ha utilizado el cómputo de dilaciones como una excusa para justificar el retraso de sus actuaciones se obtiene comparando el referido cómputo del Acuerdo de liquidación con el que, sólo unos meses antes efectuaba esa misma Inspección (tanto el actuario como el Inspector Jefe) con motivo del Acuerdo de ampliación de actuaciones.

Destaca que la Inspección de los Tributos ha declarado expresa, pública y reiteradamente, tanto en la propuesta de ampliación de actuaciones de 21 de febrero de 2011, como en el Acuerdo de ampliación de 14 de marzo de 2011 que las dilaciones del procedimiento de inspección que se habían producido hasta el 21 de febrero de 2011 ascendían a un total de 229 días.

Afirma que ese cómputo es absolutamente diferente al que ese mismo equipo inspector ha incluido en el Acuerdo de liquidación, en el que la suma de dilaciones desde el inicio de la Inspección hasta esa misma fecha de 22/02/2011 ha sido modificada, añadiendo dilaciones por supuestos "retrasos" en la aportación de contabilidad por un total de 148 días.

En el Fundamento Jurídico Tercero denuncia que las dilaciones imputadas no son tales.

Antes de adentrarse en el desarrollo de ese motivo, expone una circunstancia que es su opinión es tan extraordinaria como es el que tras haber solicitado la parte de forma expresa y por tres veces que se completase el expediente requiriendo a la Administración tributaria las copias de contabilidad que le fueron aportadas durante la Inspección (copias que supuestamente han causado los supuestos retrasos y la imputación de dilaciones por nada menos que 344 días), no ha sido sino hasta el cuarto traslado parcial del expediente que se haya entregado esta documentación.

Añade que aun a la fecha de la demanda se han incorporado los CD de contabilidad no se ha trasladado nada del expediente administrativo relativo a las actuaciones seguidas ante la Inspección; sino que en su lugar se ha incorporado un CD con las actuaciones de un contribuyente que nada tienen que ver con MICROSOFT. Error o negligencia que le parece de una importancia tal que a juicio de la parte debe acarrear por sí mismo la estimación del recurso y la nulidad de los Acuerdos de liquidación y de determinación de valor de mercado, origen de esta impugnación. Y ello tanto por la indefensión que supone para la parte que no se le dé traslado de su expediente administrativo ni se tenga la seguridad de que el expediente que se traslade a la Sala sea el suyo y no el de un tercero; como por la vulneración que supone que la parte haya tenido acceso a información de tal naturaleza de un contribuyente ajeno a la parte.

Seguidamente argumenta:

A) Dilaciones por retraso en la aportación de la contabilidad por la que se imputan un total de 344 días, en un período continuado que se iniciaría el 25 de febrero de 2010 y finalizaría el 4 de febrero de 2011.

Explica que la controversia con la Inspección que dio lugar a estas sucesivas entregas no tiene que ver en absoluto con una deficiente llevanza de la contabilidad, sino con un aspecto absolutamente diferente, que no es otro que la discrepancia relativa a los formatos informáticos que debían ponerse a disposición de la Inspección.

Alega que la contabilidad entregada el 25 de febrero de 2010, completada con la que se entregó el 28 de abril de 2010 cumple con los requisitos de formato y contenido exigidos por la normativa contable y con los específicos de formato exigidos por la propia Inspección en la comunicación de inicio y se corresponde con la contabilidad de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, reflejando con total integridad las transacciones y situación patrimonial de mi representada. Esta circunstancia se ha corroborado también por el experto independiente que ha elaborado el informe pericial que se aporta como Documento Anexo nº 7 a la presente Demanda.



Reitera que la contabilidad entregada en la segunda diligencia que consta en el expediente del procedimiento inspector (con fecha 25 de febrero de 2010) era válida para que la Inspección pudiera realizar su actividad investigadora, razón por la que no procedía imputar dilación alguna a esta parte por este motivo, por cuanto:

- Dicha contabilidad era la que se extraía de su sistema informático y se entregó en formato Excel.
- Dicha contabilidad coincidía con la contabilidad oficial de la Compañía que fue depositada en el Registro Mercantil.

Afirma que las "incidencias" a las que se refiere la Inspección son fundamentalmente cuestiones atinentes a discrepancias sobre la forma de presentación a la inspección de formatos electrónicos en los que la Inspección pretendía que se le entregase la contabilidad con arreglo a ficheros que facilitarían la tarea del equipo inspector, y no a falta de entrega de dicha contabilidad.

Repite que este cómputo es manifiestamente incompatible con el cómputo efectuado con motivo de la propuesta y posterior acuerdo de ampliación, (21 y 14 de febrero de 2011) donde se consideraba expresamente que, hasta el 21 de febrero de 2011 sólo concurrían dilaciones imputables al recurrente por este concepto de 196 días, y más en concreto se consideraba expresamente que no había concurrido ningún tipo de dilación desde el 09/09/2010, siendo dicha contradicción la mejor prueba del errático criterio de la Inspección en este asunto.

Rechaza que la Inspección pueda afirmar que desde el inicio de las actuaciones hasta el 04/02/2011 existió una "dilación continuada", lo que es tanto como decir que durante prácticamente un año la Inspección no habría podido desarrollar sus actuaciones, pese a que durante este mismo período se han extendido 17 diligencias y se han cruzado con la recurrente una multitud de correos electrónicos.

Denuncia el transcurso de largos lapsos de tiempo desde que el recurrente ha entregado documentación hasta que la Administración muestra su discordancia con la información proporcionada, que sin embargo pretenden imputarse a ésta.

En opinión del recurrente no pueden imputarse como correctas las dilaciones atribuidas por la inspección, toda vez que, los códigos relativos a las clases de operaciones ya estaban a disposición de la inspección en el primer CD entregado.

Manifiesta que el TEAC, frente a la afirmación en el sentido de que en la Diligencia 4ª no figure mención alguna al retraso en aportar la contabilidad, argumenta la existencia de advertencia a MS en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de las consecuencias de la falta de aportación de la información requerida por la Inspección en opinión de la parte la mención en la comunicación de inicio de actuaciones a que el Tribunal se refiere, ha sido manifiestamente genérica.

Llama la atención del recurrente que el TEAC realice esta apreciación cuando de sus observaciones no se trasluzca que haya accedido a la contabilidad, sino que solo fundamente su consideración en las manifestaciones realizadas por la Inspección. También el perito ha concluido que la contabilidad aportada en la Diligencia 2 era válida para poder realizar las funciones de comprobación.

No pasa por alto al recurrente que no haya sido sino hasta la Diligencia 5 que la Inspección haya manifestado que la Documentación aportada en la Diligencia 2 resulta incoherente (nada menos que 76 días después de haberla aportado) y llama todavía más la atención cuando previamente los técnicos de la DGGC ya habían accedido a los datos y consta que ya estaban analizándolos.

Resulta en definitiva ilógico mantener la argumentación de la Inspección y del TEAC cuando durante 76 días se habría estado analizando la idoneidad de la información aportada y que tras transcurrir los días mencionados, se considere que aquella documentación era "incoherente", lo que no es cierto y así se acredita con el análisis de la documentación, que también ha realizado el perito.

b) Dilaciones por la solicitud de aplazamientos

Reitera en este punto las afirmaciones vertidas en la vía económico-administrativa en función de las cuales gran parte de los aplazamientos derivan de que la Inspección ha conferido menos plazo que el debido para poder cumplir con su solicitud y, por tanto, no deben ser tratados como tales.

1.- Aplazamientos por la imposibilidad de comparecencia de determinados trabajadores.

Relata que la Inspección optó por fijar unilateralmente la fecha de la cita con el personal de marketing (sin dar siquiera la opción al representante de confirmar previamente la disponibilidad de esa persona), y la fijó la semana siguiente, el 5 de mayo, en la propia comparecencia de 28 de abril, con un margen inferior incluso



al mínimo de 10 días hábiles que nos llevaría al 10 de mayo. Y cuando había dos festivos por medio en la Comunidad de Madrid.

Afirma que el 30 de abril de 2010 el representante de Microsoft envía un correo a la Inspectora y le indica que ha localizado ya a las personas que podrían comparecer para dar esa información pero tales personas no tienen disponibilidad en la fecha que señaló la Inspección. Microsoft propone que la comparecencia tenga lugar el 12 de mayo (solo 6 días después de la fecha que fija la Inspección) y dos después del plazo mínimo que según la norma le debería haber sido concedido. La Inspección acepta que sea el 13 de mayo (por parte de la Inspección no se podía el 12 de mayo). Finalmente la Compañía no puede el 13 de mayo y solicita que sea el 19 de mayo. La Inspección no puede el 19 de mayo y la fija el 21 de mayo.

En opinión de la parte se entremezcla en este caso la indisponibilidad del contribuyente y la indisponibilidad de la Inspección, con el hecho de que una reunión tan específica y difícil de concertar se hubiera fijado unilateralmente por la Inspección con un margen de tiempo incluso inferior al plazo mínimo legal.

2.- Aplazamientos relacionados con la recopilación de documentación requerida por la Inspección.

Recuerda el recurrente que el plazo mínimo no está pensado para el tipo de documentación requerida a lo largo del procedimiento de Inspección a MICROSOFT donde, gran parte de la documentación solicitada han sido contratos y otro tipo de documentación interna de 6 años atrás que justificaba procesos y procedimientos internos de la compañía, y no documentación que se tuviera a mano, ni que fuera legalmente exigible disponer de ella.

Destaca que parece que la información que solicita la Inspección se limite a meras facturas o apuntes contables de los que se pueda disponer en el momento de su petición, ni siquiera en el plazo mínimo de diez días para la solicitud de información (que por otro lado no es respetado en numerosas ocasiones por la propia Inspección).

Además la Inspección en el plazo mencionado continúa la actividad inspectora.

3.- Aplazamientos por solicitud de un mayor plazo para alegar.

Argumenta que en relación con la solicitud de ampliación de plazo realizada por la representada al objeto de proceder a la preparación de las alegaciones al Acta, cabe tener en cuenta la posición defendida por la Audiencia Nacional en sentencias, entre otras, de 29 de junio de 2007 y de 20 de mayo de 2010, en el sentido de considerar que la ampliación de plazo para alegar que solicita la parte sujeta a Inspección no debiera considerarse como una dilación imputable al contribuyente. Ello lleva a que en este caso no deban considerarse dilaciones los 4 días imputados y que corresponden al plazo para realizar alegaciones.

En el Fundamento Jurídico Cuarto aduce que el procedimiento inspector único iniciado el 22 de enero de 2010 realmente no pueda considerarse concluido, por cuanto no se ha cerrado formalmente en ningún momento en relación con el IVA y Retenciones.

En opinión de la recurrente ni siquiera puede considerarse que el procedimiento inspector único iniciado en febrero de 2010 en relación con el IS, IVA, IRNR y retenciones de trabajo y profesionales, capital mobiliario y arrendamientos de inmuebles, haya finalizado con los Acuerdos de liquidación referidos al IS, por cuanto no se concluyeron las actuaciones seguidas en relación con el IVA y retenciones (ni de trabajo/profesionales, ni de arrendamiento ni de capital mobiliario), que permanecen formalmente abiertas, por lo cual, partiendo del carácter único del procedimiento, lo cierto es que no podrían considerarse finalizadas las actuaciones.

Añade que el Acuerdo de liquidación practicado por concepto de IRNR se encuentra actualmente recurrido en vía contencioso-administrativa.

Estima que el procedimiento inspector único y global de comprobación definido en la citación de inicio sigue formalmente abierto, siendo obvio que se han superado los plazos máximos contemplados en el artículo 150 LGT.

El segundo apartado lo destina a tratar sobre los argumentos relativos a la controversia de fondo.

El Fundamento Jurídico Quinto muestra su discrepancia sobre los criterios y metodología para determinar el rango de mercado de empresas comparables utilizados por la Inspección en el Acuerdo de valoración, sobre la naturaleza de la actividad realizada por MICROSOFT y sobre la justificación del cálculo del ajuste practicado por la Inspección.

a) Discrepancia sobre la partida "fondo de comercio":

Indica que la Inspección consideró que la partida "fondo de comercio" debía formar parte del cálculo del margen operativo como coste y la compañía no lo había incluido. Por consiguiente, el margen calculado por Microsoft



difería del calculado por la Inspección. Así, para la Compañía el margen operativo calculado era de 2,76% en 2004 y 3% en 2005, mientras que para la Inspección, al incluir como mayor coste la amortización del fondo de comercio (por importe de 2.018.941,40 € cada año), el margen operativo descendía a 2,05% en 2004 y 2,43% en 2005. Por esta misma razón, Microsoft consideraba que el margen por ella calculado se encontraba dentro del rango de mercado- tanto con los resultados del benchmarking de la Inspección como del presentado por la Compañía- mientras que la Inspección sostenía que los márgenes operativos estaban por debajo del rango de mercado.

Explica que el origen de la discrepancia es el diferente tratamiento que tiene la amortización del fondo de comercio entre el plan contable americano y el plan general contable español. El primero excluye la amortización del fondo de comercio del resultado de explotación mientras que el plan general contable español lo incluye para calcular el margen operativo.

Afirma que a pesar de que el Grupo rige sus relaciones sobre la base de la contabilidad americana, acepta el criterio de la Inspección y acepta que se sume a la retribución obtenida por MS el coste incurrido en la amortización del fondo de comercio por importe de 2.018.941,40 €, en cada uno de los años 2004 y 2005.

Indica que lo que considera contrario a derecho es que la distinta clasificación que el fondo de comercio tiene con criterios contables americanos le sirva a la Inspección para decir y justificar que el resultado operativo de MS está por debajo del rango de valores de mercado y derivar un ajuste sustancialmente superior que el error de esta corrección.

b) Discrepancias con el análisis económico o estudio de comparabilidad presentado por la Inspección.

- Discrepancias en relación con la base de datos utilizada.

Revela que la Inspección elabora un nuevo estudio de comparabilidad con la utilización de una versión de la base de datos que no estaba publicada en el momento en que Microsoft tenía que elaborar el informe de comparabilidad original de la empresa.

El estudio económico presentado por Microsoft se elaboró en junio de 2006, con la información disponible en aquel momento en la base de datos, y la Inspección utilizó en el momento de la comprobación una versión de 2009 que no era ni siquiera la versión vigente en aquel momento que permitía el contraste de la información por la recurrente.

Afirma que la empresa Amadeus actualiza y revisa de forma constante su base de datos, sin mantener la información de las versiones anteriores, y en estas actualizaciones puede introducir modificaciones en relación con los criterios que nos ocupan.

El recurrente no entiende por qué la Inspección utiliza una versión del año 2009 cuando hay actualizaciones coetáneas al momento de las actuaciones inspectoras que, al menos, hubieran permitido a la empresa acceder a la versión vigente y comprobar el análisis de la Inspección, disponiendo ambas partes de los mismos datos. Para tener la total seguridad de que con unos mismos criterios de selección se derivarán unas mismas empresas, y de que éstas presentarán los mismos datos y las mismas descripciones, hay que utilizar la misma versión.

Argumenta que de lo contrario, se derivan interminables discusiones en relación con los criterios de independencia y discrepancias sobre la actividad o sobre el perfil funcional de las empresas.

Añade que la Inspección ha utilizado un instrumento al que mi representada no podría acceder y esto produce indefensión a la recurrente- que no puede salvarse, trasladando la discusión a si los datos de las distintas versiones son iguales o no.

- Discrepancias con los criterios de selección/rechazo aplicados por parte de la Inspección en su estudio de comparabilidad.

Expone que hay seis compañías que están en la muestra final del estudio de la Inspección, y que por ende se suponen independientes, sobre las que simplemente no hay información de la composición accionarial en ninguno de los ejercicios comprobados. Estas compañías son Bewan Systems, CNCR Group, Edenbrook Limited, Finantix Spa, Mismo Informatique y Sybase France.

Argumenta que en las alegaciones al Acta de Disconformidad, adjuntó "Anexo 2. Información histórica participación accionarial del análisis" donde se prueba la ausencia de datos de dichas compañías.

Alega que la muestra final del estudio de la Inspección incluye una entidad que afecta al rango final cuya actividad es claramente distinta a la realizada por MS. Esta entidad es Diotronic SRL y se dedicaba a la venta



al por mayor y al por menor de todo tipo de componentes electrónicos, desde transistores hasta alarmas inalámbricas.

Denuncia que finalmente, la Inspección eliminó de la muestra final de comparables de su estudio siete entidades por presentar pérdidas en dos de los tres ejercicios que se toman como referencia.

Considera que no se puede eliminar de forma automática a las empresas que tienen pérdidas, pues ello hace que el rango de mercado de la Inspección sea artificiosamente elevado puesto que elimina de la muestra cualquier empresa que haya tenido dificultades en alguno de los años analizados.

Estima que deben mantenerse aquellas empresas que, después de realizar un examen manual caso a caso, se aprecie que son empresas que no están en proceso de liquidación o cierre y por tanto, que no desvirtúan los resultados finales de la muestra.

- Discrepancia sobre los motivos para situar la remuneración de MS en el cuartil superior.

Manifiesta que la Inspección concluye que la remuneración de MS ha de estar por encima de la media de las empresas comparables por considerar que realiza funciones estratégicas.

Indica que la Inspección considera que MS realiza "la gestión global estratégica del negocio (organización, evaluación, supervisión)" en España.

Niega que la gestión global del negocio de distribución de software de MIOL en España la haga MS. No hay que olvidar que MIOL realiza numerosas funciones asociadas a esta actividad, de carácter estratégico y alto valor para el éxito del negocio. Así (1) fija los precios y condiciones de venta, (2) gestiona el envío físico, (3) la descarga desde su servidor y (4) la gestión de las garantías y devoluciones. Ninguna de estas funciones ni del resto de funciones que se atribuyen a MIOL según contrato, fue objeto de controversia. Además, hay que recordar que la cartera de clientes, es decir, uno de los intangibles de más valor, es de MIOL, no de MS, y es MIOL quien fija la estrategia de gestión de su cartera de clientes.

Argumenta que respecto al carácter no estratégico de la actividad de Microsoft se ha manifestado Don Carlos Manuel en el Informe pericial incluido como Documento Anexo nº 14 al señalar que: "*En el análisis de la importancia estratégica de la filial española, hemos verificado que la misma no tiene las típicas funciones estratégicas de diseño de productos, selección de mercados, Marketing Global, I+D, fabricación y logística internacional, gestión de intangibles y capital intelectual, etc. Además no asume riesgos de crédito, riesgos de cambio, riesgos de inventario, riesgos de garantías concedidas, etc.*"

Destaca que la Inspección justifica que la remuneración de MS ha de estar por encima de la media de las empresas comparables con otro argumento que se basa en seleccionar una submuestra de empresas (dentro de los comparables) que dice que son más comparables que el resto de entidades de la muestra y tienen una rentabilidad superior a la media de la muestra.

Argumenta que ninguna de estas empresas se parece o asimila a MS de forma "contundente" (de hecho, ni de forma "no contundente") para justificar un ajuste de 26 millones de euros.

c) Discrepancia en relación con el argumento utilizado por la Inspección para sostener el carácter mensual de la liquidación de las comisiones: la emisión y contabilización de las facturas de MIOL.

Expone que la Inspección calcula el ajuste que propone no sobre la base del rango de los comparables ya que, los comparables los utiliza solo para justificar que el cálculo que hace da un resultado que responde a condiciones de mercado, sino que el cálculo lo hace cambiando el periodo de liquidación de las comisiones que ha de recibir MS. Este cambio lo justifica la Inspección, al no establecer el contrato de forma específica el periodo de liquidación, sobre la base de la emisión y contabilización de las facturas. En este sentido, sólo porque MS factura a MIOL cada mes, la Inspección concluye que la base de cómputo de la remuneración ha de ser mensual.

Aduce que incongruentemente la Inspección sólo deriva este criterio a efectos de la imposición directa, es decir del IS, pero no a efectos de la imposición indirecta, el IVA. Así, en relación con el IVA, la Inspección no propone ajuste alguno.

Opina la parte la Inspección se confunde en esta interpretación: una cosa es la emisión de facturas y otra es que la emisión de una factura suponga que su importe sólo pueda ser el resultado de un cálculo inamovible.

Argumenta que el registro de las facturas debe respetar la realidad económica de la operación, y esto es exactamente lo que hace MS emite y registra la factura correspondiente al periodo de liquidación que han acordado las partes en el mes último del correspondiente semestre.



Razona que la Inspección desconoce la norma de registro y valoración 14.3 del Plan General Contable relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios que permite la revisión de las estimaciones del ingreso en el momento en que se conoce el importe definitivo.

Alega que la aceptación de la Inspección de las bases impositivas de cada periodo de liquidación a efectos de IVA, estando dicho impuesto incluido en la notificación de inicio de actuaciones de comprobación, ha de suponer, por congruencia y sobre la base de la doctrina de actos propios, su aceptación a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

El Fundamento de Derecho Sexto lo destina a tratar sobre la incorrecta interpretación del contrato suscrito entre MS y MIOL.

Refiere que el contrato que es objeto de controversia en el presente procedimiento, contrato de 1 de julio de 2003, recoge los términos de la remuneración que MIOL ha de satisfacer como contraprestación de los servicios prestados por MS.

Indica que esta remuneración consiste en una comisión basada en la mayor de dos magnitudes:

- 1) Un porcentaje de las ventas en las que interviene MS según una escala que oscila entre un 18% y un 25% en función del volumen de ventas.
- 2) Un margen del 15% sobre los costes incurridos por MS para esta actividad.

Destaca que por la fórmula de cálculo que establece la cláusula, no resulta indiferente el período que se tome para liquidar la comisión. Es más, puede llegar a tener un impacto muy importante en el importe de la remuneración.

Relata que el contrato no especifica cuál ha de ser el período de liquidación, el contrato anterior vigente desde 1999 a 2003 sí especificaba que las comisiones debían liquidarse cada seis meses, y de hecho, como consta en el expediente, todas las entidades del Grupo Microsoft desde 1999, abierta y de forma transparente, siguen una metodología común y única de liquidar la comisión cada seis meses. Los cálculos de la comisión se realiza por medio de una aplicación informática centralizadamente, y las diferentes entidades del grupo que realizan una función similar a MS, cada seis meses, revisa el cálculo de la remuneración que se genera por la aplicación y, en caso de conformidad, da su aprobación o procede a enmendar los errores que pudieran haberse producido.

Recuerda que el contrato objeto de controversia, a diferencia del anterior, no contiene una cláusula específica que indique con qué frecuencia han de liquidarse las comisiones porque al ser un aspecto claro, general, consolidado y pacífico, y sin voluntad de cambio alguno, las partes en el contrato escrito consideraron que éste no era un tema que merecía ser incluido en el contrato. Uno puede discutir si esta omisión fue o no acertada, pero lo que en absoluto puede hacerse es utilizar maliciosamente esta omisión para hacer una interpretación contraria a todo juicio racional y en contraposición clara a las normas de interpretación de los contratos.

Dice que se explicó que la liquidación era semestral y no anual, que es lo habitual, porque las entidades que conforman el Grupo Microsoft cierran sus respectivos ejercicios económicos en distintas fechas, que varían: algunas -como MS- cierran ejercicio en junio, otras cierran en diciembre, en función de los requerimientos locales. Con el objeto de que los ingresos fueran firmes, estuvieran auditados y fueran definitivos los resultados consolidados del Grupo, se acordó ya en 1999 que se tomara el periodo semestral como periodo de referencia.

Apunta que aportó una certificación de los responsables de Microsoft en la que se manifiesta que la forma de cálculo y el período de liquidación semestral de las comisiones por los servicios era un tema claro y pacífico al que todas las entidades del Grupo Microsoft se habían adherido y habían aplicado en su respectivo territorio idéntica fórmula e idéntico periodo a nivel mundial.

Dice que el contrato suscrito entre MS y MIOL en 2003, vigente en los periodos objeto de comprobación, a pesar de que la versión de 2003 no reproduce, por las causas indicadas, la específica mención de la versión anterior de 1999, sí conoce el valor de los pactos verbales entre las partes, y así se indicó a la Inspección, el contrato se pronuncia en los siguientes términos:

"NOW, THEREFORE, in consideration of the mutual promises contained herein and other good and valuable consideration, the receipt and sufficiency of which are hereby acknowledged, the parties hereby agree as follows: (...)" cu ya traducción al castellano es como sigue: "Ahora, por lo tanto, considerando las mutuas promesas contenidas en el presente documento y otras buenas y valiosas consideraciones, cuyo recibo y suficiencia aquí se reconocen, las partes por la presente acuerdan lo siguiente: (...)"

En opinión de la parte la Inspección ignoró esta manifestación genérica de recoger el acervo de las partes, fruto de varios años de una relación contractual y de negocio, y concluyó que el hecho que este contrato



no reprodujera la cláusula de liquidación semestral del contrato anterior era una muestra evidente de que el periodo de referencia fue modificado por las partes lo cual es, cuanto menos, impensable en este caso.

Alega que la Inspección da al silencio el valor de cambio; "como no se ha indicado nada, entiende que el periodo de 6 meses ahora es de un mes"; y; decide cómo las partes deberían haber aplicado el contrato que les vincula, interfiriendo e interponiéndose en su voluntad en un tema del todo pacífico; tercero; deriva un ajuste de 26 millones de euros como consecuencia de lo anterior.

Sostiene que esa interpretación se hizo con una única finalidad de elevar la remuneración y exigir una cuota sobre ingresos que nunca obtuvo.

TE RCERO.- Alegaciones y pretensiones del Abogado del Estado.

El Abogado del Estado en su escrito de oposición comienza sintetizando la tesis de la recurrente, y se opone a la estimación de la demanda reiterando los argumentos de la resolución recurrida.

CUARTO.- Hechos Probados.

Un examen de los autos y del expediente administrativo pone de manifiesto, entre otros hechos, relevantes para la resolución de la causa que:

1º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

Mediante comunicación de fecha 22 de enero de 2010, notificada al obligado tributario el mismo día, se iniciaron por parte del Equipo de Inspección número 30 de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad MICROSOFT IBÉRICA SRL, con NIF B78603495 (en adelante, MICROSOFT IBÉRICA) con el alcance recogido en dicha comunicación de inicio, extendiéndose, entre otros, al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005.

Según Acuerdo del Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, de 14 de marzo de 2011, notificado al obligado tributario el día 17 de marzo de 2011, se comunicó a la entidad la ampliación por un periodo de seis meses más del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de carácter general.

2º.- Procedimiento de determinación del Valor Normal de Mercado nº 11/11

1) El 30 de agosto de 2011 se propuso por el Equipo de Inspección número 30 al Inspector Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero que se iniciara el procedimiento de determinación por el Valor Normal de Mercado, previsto en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), a los "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad residente en Irlanda MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED, cuyos antecedentes se indican a continuación:

1. Durante las actuaciones de comprobación MICROSOFT IBÉRICA aportó (diligencias nº 2 y 3), entre otros, un contrato de Comisión suscrito con la entidad residente en Irlanda MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED (en adelante MIOL), denominado en inglés "Amended and restated market development Agreement", con traducción al castellano "Acuerdo de desarrollo de mercado enmendado y replanteado", en vigor desde el 1 de julio de 2003, que regulaba las condiciones en que MICROSOFT IBÉRICA proporcionaba a MIOL servicios de marketing y apoyo para los Productos Microsoft en el territorio de España, Andorra y Gibraltar, tal como se definen en el citado Acuerdo.

2. La remuneración a pagar por MIOL a MICROSOFT IBÉRICA por la actividad de "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" (en adelante servicios de marketing) que se establecía en la cláusula 6.2 del Acuerdo de Desarrollo de Mercado enmendado y replanteado, disponía que:

« (...) 6.2 Marketing de Productos Microsoft. Para la asistencia en el marketing de Productos Microsoft bajo el Artículo 3, MIOL pagará a la Filial la mayor de: (las siguientes cantidades):

6.2.1. Las tarifas de comisión sobre cantidades facturadas por MIOL dentro del Territorio:

(a) Las tarifas de comisión sobre cantidades facturadas por MIOL, dentro del Territorio: (a) (el 25 %) para cantidades facturadas hasta US\$25,000,000, inclusive (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses); (b) el veinte por ciento (el 20 %) para cantidades facturadas superiores a US\$25,000,000 (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses) hasta US\$50,000,000, inclusive (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses); y (c) el dieciocho por ciento (el 18 %) para cantidades facturadas superiores a US\$50,000,000 (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses);

o

6.2.2. *el ciento quince por ciento (el 115 %) de los gastos reales de la Filial, menos ingresos, incurridos en relación con sus obligaciones tal y cómo se definen en el Artículo 3, a condición de que tales gastos cumplan con el presupuesto de la Filial, ajustado ocasionalmente, y a condición de que, más adelante, tales gastos no sean cubiertos por otra sección que este Acuerdo o cubierto en otro acuerdo entre la filial y MSFT o cualquier afiliado de MSFT».*

Por tanto la Comisión que estaba basada en la mayor de dos magnitudes:

1) un porcentaje de las Ventas de MIOL, según la siguiente escala

- 25% de las Ventas MIOL: para las primeras Ventas inferiores a 25 millones de dólares.

- 20% de las Ventas MIOL: para Ventas entre 25 y 50 millones de dólares.

- 18% de las Ventas MIOL: para Ventas superiores a 50 millones de dólares.

2) y como mínimo, un margen del 15% sobre los Costes incurridos por MICROSOFT IBÉRICA para esta actividad.

3. MICROSOFT IBÉRICA emitió a MIOL facturas mensuales por estos servicios de marketing (diligencia nº 8) y contabilizó mensualmente como ingresos (cuenta 754000) la remuneración percibida de MIOL en MICROSOFT en función de la magnitud, que opera como mínimo, de los Costes mensuales incurridos para prestar estos servicios.

No obstante, MICROSOFT IBÉRICA calculó semestralmente dicha remuneración en función de la mayor de las dos magnitudes indicadas, según el porcentaje de las Ventas semestrales de MIOL o según el margen del 15% de los Costes semestrales de MICROSOFT IBÉRICA, aunque dicho periodo semestral a efectos del cálculo entre ambas magnitudes no consta establecido en el citado Acuerdo de Desarrollo de Mercado en vigor en el periodo de comprobación.

2) Mediante notificación electrónica emitida en fecha 7 de octubre de 2011, recibida por el obligado tributario el 10 de octubre de 2011, se puso de manifiesto a la entidad la propuesta que incorpora los "Métodos y Criterios que serán tenidos en cuenta en la valoración a Valor Normal de Mercado de los servicios de marketing y distribución de productos Microsoft prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad vinculada residente en Irlanda MIOL, en los ejercicios objeto de comprobación 2004 y 2005", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1 c) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Dentro del plazo reglamentario de 15 días el representante de la entidad presentó con fecha 25 de octubre de 2011 en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, escrito de alegaciones en relación con la propuesta de los Métodos y Criterios que serán tenidos en cuenta en la valoración a Valor Normal de Mercado de los servicios de marketing prestados por MICROSOFT IBÉRICA a MIOL en 2004 y 2005.

3) Con fecha 10 de noviembre de 2011 el Inspector Jefe de Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid dictó el acto administrativo de valoración, notificado al interesado mediante diligencia nº 25 de la misma fecha, por el que se determina como Valor Normal de Mercado de los "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" en el territorio de España, Andorra y Gibraltar prestados por MICROSOFT IBÉRICA SRL a la entidad vinculada residente en Irlanda MIOL, la Comisión íntegra que resulte de aplicar un Margen neto sobre las ventas de MIOL del 5,92% en 2004 y del 6,49% en 2005", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1 e) del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

3º.- *Incoación acta de disconformidad.*

El día 30 de noviembre de 2011 se suscribió el Acta de Disconformidad, modelo A02, núm. 72002640, en la que se propuso la regularización solo de la base imponible.

Respecto a la situación de la contabilidad y de los libros registro obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario, se hizo constar en la página 1 del acta que el obligado tributario llevaba la contabilidad según el Plan de contabilidad americano. Su adaptación al Plan de contabilidad español motivó el retraso de la empresa en la aportación a la Inspección de soporte informático de los libros Diario y Balances exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo hasta el 20/01/2011 y 4/02/2011 (diligencias nº 16 y 17), incidiendo en el cómputo de las dilaciones que se indican en el apartado 2 del acta. Asimismo, se hizo constar que se habían verificado los apuntes contables contenidos en los soportes informáticos citados y no se habían apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.



Según la contabilidad (diligencias nº 16 y 17) y la documentación que obra en el expediente administrativo, el obligado tributario había registrado ingresos por la prestación de diversos servicios por importe total de 89.980.707,47 € en 2004 y de 106.811.347,67 € en 2005.

Dentro de los citados importes se incluían y se habían registrado en la cuenta 754000, ingresos por "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad vinculada residente en Irlanda MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED (en adelante MIOL) por importe de 62.828.557,41 € en 2004 y de 72.174.681,80 € en 2005.

Se regularizaron exclusivamente los ingresos derivados de los "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" (prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad vinculada MIOL, en virtud de lo previsto en las cláusulas 3 y 6.2 del "Acuerdo de desarrollo de mercado" suscrito entre ambas entidades el 1 de julio de 2003), configurados como ingresos de Comisión, que habían sido objeto de valoración por el Valor Normal de Mercado en el Procedimiento de determinación por el Valor Normal de Mercado, previsto en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por los "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad vinculada residente en Irlanda MIOL.

Como resultado del procedimiento de valoración, las bases imponibles declaradas por MICROSOFT IBÉRICA, por importe de 10.169.060,85 € en 2004, y 14.714.446,80 € en 2005, se incrementan en 11.480.893,89 € en 2004 y en 14.583.446,62 € en 2005, por la diferencia que resulta en cada uno de los ejercicios citados en el importe de la Comisión íntegra de los "servicios marketing y distribución de productos Microsoft".

Por tanto, las bases imponibles comprobadas en el impuesto ascienden a 21.649.954,74 € en 2004 y a 29.297.893,42 € en 2005.

4º.- Acuerdo de Liquidación.

El 26 de diciembre de 2011 el Inspector Jefe, una vez analizadas las alegaciones presentadas, dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de regularización contenida en el Acta.

El Acuerdo analizó las dilaciones no imputables a la Administración debidas a retrasos en la aportación de contabilidad y a la solicitud de aplazamiento de actuaciones, determinando que no debían computarse en el procedimiento 419 días a los efectos del cálculo del plazo máximo de duración previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La liquidación incorporó la valoración resultante del acto de determinación de valor de mercado, del que se afirmó que no era un acto susceptible de recurso independiente por parte del obligado tributario sin perjuicio de que su revisión pueda efectuarse por la Administración con ocasión de un eventual recurso frente a la liquidación; señalando asimismo la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria contra dicha liquidación efectuada de acuerdo con valores comprobados administrativamente.

El Acuerdo de liquidación respondió expresamente a las alegaciones formuladas sobre la posible existencia de información relevante no incorporada al expediente y sobre una posible selección de información por parte de la Inspección, haciendo constar que no había existido tal modificación o depuración a efectos del procedimiento de valoración. Se confirmó la corrección del procedimiento de selección de comparables realizado por la Inspección, así como la elección del cuartil superior del rango de mercado determinado por la Administración.

El Acuerdo fue notificado el 28 de diciembre de 2011.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Frente al Acuerdo de liquidación, así como frente al Acuerdo de determinación del Valor Normal de Mercado núm. 11/11, de los servicios de marketing y distribución de productos Microsoft prestados por MICROSOFT IBERICA SRL a la sociedad no residente MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED en los ejercicios 2004 y 2005, de fecha 10 de noviembre de 2011, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central que fue registrada con el número 00/00608/2012.

6º.- Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de mayo de 2014, se desestimó la reclamación económico-administrativa en única instancia número 00/00608/2012, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación tributaria referente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, por importe de 11.905.098 euros, así como contra un Acuerdo de determinación de valor de mercado dictado el



10 de noviembre de 2011 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

No obstante, en dicho acuerdo se anuló el acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones inspectoras.

La citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

QU INTO.- Cuestiones procedimentales .

En el Fundamento de Derecho Tercero el recurrente expone una circunstancia que es en su opinión es tan extraordinaria como que tras haber solicitado la parte de forma expresa y por tres veces que se completase el expediente requiriendo a la Administración tributaria las copias de contabilidad que le fueron aportadas durante la Inspección (copias que supuestamente han causado los supuestos retrasos y la imputación de dilaciones por nada menos que 344 días), no ha sido sino hasta el cuarto traslado parcial del expediente que se haya entregado esta documentación.

Afirma que aunque a la fecha en que presentó la demanda se habían incorporado los CD de contabilidad, no se había dado traslado nada del expediente administrativo relativo a las actuaciones seguidas ante la Inspección; sino que en su lugar se había incorporado un CD con las actuaciones de un contribuyente que nada tenía que ver con MICROSOFT. Error o negligencia que le parece a la parte de una importancia tal que a juicio debe acarrear por sí mismo la estimación del recurso y la nulidad de los Acuerdos de liquidación y de determinación de valor de mercado, origen de esta impugnación. Y ello tanto por la indefensión que supone para la parte que no se le dé traslado de su expediente administrativo ni se tenga la seguridad de que el expediente que se traslade a la Sala sea el suyo y no el de un tercero; como por la vulneración que supone que la parte haya tenido acceso a información de tal naturaleza de un contribuyente ajeno a la parte.

Obra en las actuaciones hasta dos copias del expediente administrativo tramitado a la parte dentro de dos sobres blancos remitidos a la Sala.

El desafortunado hecho de que por error se de una copia de un CD relativo a otro contribuyente en vía judicial no puede jamás determinar la nulidad de la liquidación practicada por la Administración.

SE XTO.- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda, por exceso del plazo previsto en el artículo 150 de la Ley 58/2003 . No concurre.

El recurrente en el Fundamento de Derecho Segundo y Tercero sostiene la concurrencia de prescripción por excesiva duración de las actuaciones inspectoras sobre la base de lo dispuesto en el artículo 150.1º LGT , cuestionando en primer lugar la imputación 344 días, en un período continuado que se iniciaría el 25 de febrero de 2010 y finalizaría el 4 de febrero de 2011, por retraso en la entrega de la contabilidad.

Según se desprende del expediente administrativo desde el día en que se iniciaron las actuaciones inspectoras (22 de enero de 2010) hasta la fecha de la notificación realizada el 28 de diciembre de 2011, transcurrió un período de 705 días. De dicho período la Administración descuenta como dilaciones imputables al obligado tributario 344 días por no aportación de la contabilidad.

El tiempo de más transcurrido entre el momento de notificación de inicio de las actuaciones (22 de enero de 2010) y el de la notificación de la resolución que pone fin al mismo (28 de diciembre de 2011) fue de 340 días.

Dado la fecha del inicio de las actuaciones inspectoras, es de aplicación la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Para resolver la cuestión controvertida debemos partir de la legislación que disciplina la materia.

El artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece:

« (...) 1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:



a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento (...).

Añade el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que:

« (...) 1. El plazo máximo en que debe notificarse la resolución será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación.

Queda excluido de lo dispuesto en este apartado el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución (...).

En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación se han extendido diligencias que se indican a continuación.

En la comunicación de Inicio de actuaciones inspectoras de comprobación se informó al contribuyente que:

« (...) a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT (...) ».

En la diligencia nº 1 de 11/02/2010, punto segundo, la Inspección solicitó a la empresa que aportara el 25/02/2010 la siguiente documentación:

« (...) SEGUNDO: La Inspección solicita a la Entidad la siguiente documentación referida a los ejercicios objeto de comprobación:

1. Copia informática de la contabilidad (Diario, Balances, Plan de cuentas) de los ejercicios 01/07/2004 a 31/12/2006, ambos inclusive, y de los Registros de facturas emitidas y recibidas de IVA correspondientes al ejercicio 2006. Se entrega a la empresa Anexo 1 con las características técnicas de los ficheros a aportar a la Inspección.

2. Tabla de conversión de los códigos del Plan de Contabilidad americano al Plan General de Contabilidad español correspondientes a los ejercicios 2004-2006».

En las diligencias nº 2, 3 y 4 la empresa aportó parte de los registros contables y de IVA solicitados por la Inspección y se reiteró la aportación de la documentación pendiente.

En concreto en la diligencia nº 2 se indicó que:

« (...) Primero: el representante de la empresa aporta a la inspección la siguiente documentación:

1. CD nº de referencia RFD80H-79232 en formato EXCEL conteniendo la copia informática de la contabilidad (diario, balances y plan de cuentas) de los ejercicios 01/07/2004 a 31/12/2006, ambos inclusive, y registro de facturas recibidas de IVA correspondientes al ejercicio 2006.

Está pendiente de aportación el registro de facturas emitidas de IVA de 2006....».

En la diligencia nº 5, punto primero (y Anexo), la Inspección comunicó a la empresa las incidencias observadas en la copia informática de la contabilidad aportada el 25/02/2010 indicando que:

« (...) PRIMERO: La Inspección hace constar que en la copia informática de la contabilidad, CD nº RFD80H-79232, aportada por la empresa y recogida en la Diligencia nº 2 de fecha 25/02/2010, se han observado las siguientes incidencias:

No contiene el Plan de cuentas de la empresa, solicitado por la Inspección en el Anexo 1 a la diligencia nº 1 de 11/02/2010, hay ingresos registrados en cuentas del grupo 5, gastos en cuentas del grupo 7, cuentas en los grupos 8 y 9, clientes en el grupo 3 etc., así como diferencias entre los apuntes del Diario y del Balance del ejercicio 2005-2006 (FY2006) y especialmente en la cuenta 129000 de Pérdidas y Ganancias, que se indican en el Anexo que se adjunta a esta diligencia, lo cual impide el conocimiento completo de la situación patrimonial de la empresa.

La Inspección entiende que la información aportada por la empresa el 25/02/2010 (diligencia nº2) no cumplimenta lo requerido por la Inspección en la diligencia nº 1 de 11/02/2010 y por lo tanto se reitera que se cumplimente ese requerimiento de forma completa.

Se advierte al interesado que a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del artículo 104 del Rgto. Gral. de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio), "se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria:..., a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributada formulados por la Administración tributaria...».

En la diligencia nº 6, punto primero, consta que la empresa aportó el 16/04/2010 los registros de IVA con la información pendiente y el Diario del ejercicio 2006 (01/07/2006 a 31/12/2007), y se reiteró a la empresa la



petición de la contabilidad de los ejercicios 01/07/2004 a 31/12/2006 solicitada en la diligencia nº1, con la advertencia de dilación.

En la diligencia nº 7, punto primero, consta que la empresa aportó el 28/04/2010 un segundo CD con la copia informática de la contabilidad y se le comunicó el cómputo del periodo de dilación desde el 25 de febrero de 2010 hasta el 28 de abril de 2010 por el retraso en la aportación de la contabilidad solicitada por la Inspección en la diligencia nº1.

En la diligencia nº 8, punto segundo, consta que:

« (...) SEGUNDO: La Inspección hace constar que mediante correo electrónico de 11/05/2010 comunicó al representante de la empresa, que en la copia informática de la contabilidad (2º CD) aportada por la empresa y recogida en la Diligencia nº 8, de fecha 28 de abril de 2010, se han observado, entre otras, las siguientes incidencias:

- en la cuenta 754000 de "Ingresos por comisiones" de FY06 hay incluidos apuntes al Debe con ese número de cuenta que aparentemente corresponden a la cuenta 623006 de "S.P.II Otros servicios exteriores"; la misma cuenta 754000 incluye dos "denominaciones de cuenta: «Ingresos por comisiones» con apuntes al Haber y 'WC RGE Service Expense' con apuntes al Debe.

- la cuenta 430000 de "Clientes" en el campo "denominación de la cuenta" recoge diversa información de los datos del cliente: nombre de persona física, nombre del cliente, domicilio, código postal y localidad, sin la identificación expresa del cliente.

La Inspección entiende que la información aportada por la empresa el 28/04/2010 (diligencia nº 8) no cumplimenta lo requerido por la Inspección, en cuanto a las características técnicas de los ficheros que consta en el Anexo de la diligencia nº 1 de 11/02/2010, y por lo tanto se reitera que se cumplimente ese requerimiento de forma completa (...) ».

En la diligencia nº 10, punto tercero, la Inspección comunica a la empresa las incidencias observadas en el CD aportado el 21/05/2010 (diligencia nº 8), y el cómputo del plazo de dilación desde el 21 de mayo de 2010 hasta el 22 de junio de 2010 por el retraso en la aportación completa de la contabilidad reiterada por la Inspección en diligencias anteriores.

En la diligencia nº 11, punto tercero, la Inspección resume las incidencias observadas en las sucesivas copias informáticas de la contabilidad recogida en diligencias anteriores. Se añade que:

« (...) En este acto está pendiente de aportación por la empresa la contabilidad en SAP por el Plan de contabilidad americano y la tabla de conversión de los Códigos de cuentas del Plan de contabilidad americano al Plan de contabilidad español correspondiente a los ejercicios 2004-2006, solicitados por la Inspección en la Diligencia nº 1 de 11/02/2010 y reiterado en diligencias anteriores.

Dado que no ha aportado en plazo los documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria señalados anteriormente, se le reitera que a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras al que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el retraso del obligado tributario en la aportación completa de la contabilidad desde el 21 de mayo se considera dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria (...) ».

En la diligencia nº 12, punto segundo 2, se indica que la empresa aportó:

« (...) 2. CD nº ULZ901201845E18 conteniendo copia informática en formato texto de la contabilidad en SAP por el Plan de contabilidad americano con la conversión de cuentas adaptada al Plan de contabilidad español correspondiente a los ejercicios FY2005 y FY2006, y de FY2006 por el Plan de contabilidad americano, sin asiento de apertura, ni ajustes de adaptación a los criterios del Plan de contabilidad español, aportados anteriormente en formato EXCEL, solicitados por la Inspección en la diligencia nº 1 de 11/02/2010 y reiterado en diligencias nº 8, 9, 10 y en el punto TERCERO de la diligencia nº 11.

Se advierte al compareciente que, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras al que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el retraso en la aportación de la contabilidad desde el 21 de mayo de 2010 (diligencia nº 8) hasta el 9 de septiembre de 2010 constituye un supuesto de dilación no imputable a la Administración tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104b) del Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (...) ».

Particularmente relevante es la diligencia nº16 de 25 de enero de 2011, en la que consta que:



« (...) SEGUNDO: El pasado 26 de noviembre de 2010 el representante de la empresa aportó el CD n° IFPI ABM24 conteniendo copia informática de la contabilidad de 2004, 2005 y 2006 en formato texto con detalle de los Proveedores y Clientes, que completa la información contenida en el CD aportado el 9 septiembre y recogido en la diligencia n° 12 de esa fecha.

En la comparecencia del 9 de diciembre la inspección comunicó a la empresa las siguientes incidencias observadas en esta copia informática de la contabilidad, entre otras, que no contiene la cuenta 142000 "Provisión por Responsabilidades" referida en la nota 12 de las Memorias de 2004 y 2005 con ajuste fiscal al Impuesto en estos ejercicios, diferencias en los Ingresos de explotación y en Gastos de explotación de 2005, que no se corresponden con los que figuran en las Cuentas Anuales y Memoria de 2005, solicitándole que aportara la copia informática de la contabilidad mediante correo electrónico del 3 de diciembre.

El pasado 20 de enero de 2011 el representante de la empresa aportó un nuevo CD conteniendo la copia informática de la contabilidad (Plan de cuentas, Balances de apertura, Balances de Sumas y Saldos, asientos manuales y Diario) de 2004, 2005 y primer semestre de 2006 (desde el 1/07/2006 hasta el 31/12/2006) ajustada a las Cuentas Anuales presentadas por la empresa, en el Registro Mercantil que según manifiesta su representante, "sustituye a las copias informáticas de la contabilidad en CD apodados a la inspección el 21/05/2010, 9/09/2010 y 26/11/2010 que contenían errores de conversión de las cuentas del Plan de contabilidad americano al Plan de contabilidad español".

Por el Equipo de auditoría informática se observa que en este CD no consta el detalle de los Clientes y Proveedores con empresas del Grupo, ni de Clientes y Proveedores facturas pendientes de formalizar o de recibir, solicitada en el correo de 13 de enero de 2011.

Se adjunta en Anexo 1 a esta diligencia listado de los archivos de contabilidad aportados por la empresa el 20/01/2011, de los Libros de IVA de 2006 aportados el 20/04/2010 y archivo de Proveedores aportado el 23 de noviembre de 2010, con su huella digital obtenida con el algoritmo SHA1 (...) ».

Y por último, en la diligencia n° 17 de 8 de febrero de 2011, consta que:

« (...) Mediante correos electrónicos de 4 y 7 de febrero el representante aportó la siguiente documentación:

-Fichero EXCEL de "Documentación adicional para la AEAT- 4 febrero 2011 XIS" con los balances de apertura y cierre de 2004-2006 y asientos de ajuste al plan contable español, que completa la información de la contabilidad aportada el 20 de enero de 2011 (...) ».

En el Fundamento Jurídico Segundo, el recurrente aduce que el cómputo de dilaciones realizado en el Acuerdo de liquidación contradice los actos propios de la misma Inspección, por cuanto en el desarrollo de las actuaciones se habían dictado actos unívocos en los que se cuantificaban las dilaciones en un período muy inferior.

Destaca que la Inspección de los Tributos ha declarado expresa, pública y reiteradamente, tanto en la propuesta de ampliación de actuaciones de 21 de febrero de 2011, como en el Acuerdo de ampliación de 14 de marzo de 2011 que las dilaciones del procedimiento de inspección que se habían producido hasta el 21 de febrero de 2011 ascendían a un total de 229 días.

El Acuerdo de ampliación de actuaciones de 2011 ha sido anulado por el TEAC a instancia del propio recurrente. Microsoft no puede argumentar que el acuerdo es nulo para los fines que le son favorables, y sin embargo, sostener su validez para aquello que le beneficia.

El argumento central del recurrente es que la contabilidad entregada el 25 de febrero de 2010, completada con la que se entregó el 28 de abril de 2010 cumplía con los requisitos de formato y contenido exigidos por la normativa contable y con los específicos de formato exigidos por la propia Inspección en la comunicación de inicio y se corresponde con la contabilidad de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil, reflejando con total integridad las transacciones y situación patrimonial de Microsoft, circunstancia se corrobora también por el experto independiente que ha elaborado el informe pericial que aportó como Documento Anexo n° 7 a la Demanda.

A la luz del tenor literal de las distintas diligencias que hemos transcrito no podemos dar la razón al recurrente.

En la Diligencia n° 16 se acredita claramente que el 20 de enero de 2011 el representante de la empresa aportó un nuevo CD conteniendo la copia informática de la contabilidad (Plan de cuentas, Balances de apertura, Balances de Sumas y Saldos, asientos manuales y Diario) de 2004, 2005 y primer semestre de 2006 (desde el 1/07/2006 hasta el 31/12/2006) ajustada a las Cuentas Anuales presentadas por la empresa, en el Registro Mercantil, y expresamente se recoge que el representante manifestó que "sustituye a las copias informáticas de



la contabilidad en CD apodados a la inspección el 21/05/2010, 9/09/2010 y 26/11/2010 que contenían errores de conversión de las cuentas del Plan de contabilidad americano al Plan de contabilidad español".

Esa documentación es completada en la Diligencia nº 17, que es cuando la Administración finaliza la dilación.

El recurrente sostiene que en las sucesivas diligencias de constancia de hechos no se efectuó la preceptiva advertencia de las consecuencias del supuesto incumplimiento total o parcial de la obligación de aportar documentación.

Estimamos que la obligación de advertencia al interesado se cumplió con la que se le realizó en el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, donde se indicó que " a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los periodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT", sin que sea necesario reiterarlo en cada una de las diligencias que se levanten en el curso del procedimiento de inspección (STS 15 de enero de 2010 -recurso nº 6144/2003 y 19 de abril de 2012- recurso 541/2011).

El recurrente también sostiene con apoyo en los correos de los Informáticos adscritos a la Inspección que la documentación era completa.

Debemos dar la razón al TEAC cuando afirma que la función de un técnico informático no es realizar valoraciones sobre la coherencia interna de los registros contables, lo que presupone un análisis del contenido que excede a sus competencias, limitadas al tratamiento instrumental de los datos y su incorporación a los equipos con los que la Inspección desarrolla su trabajo.

Esa funcionaria habla en sus correos de incidencias técnicas, como por ejemplo descuadres en los saldos de tres cuentas. Y eso permite a la reclamante sostener que la simple circunstancia de haber detectado estas tres discrepancias tan específicas prueba que la Inspección podía trabajar perfectamente con los ficheros aportados pues en caso contrario, dichas discrepancias no hubieran podido ser detectadas. A su juicio, es incoherente que la Inspección valore que tres diferencias puntuales en la cuenta de pérdidas y ganancias son justificación suficiente para imputar un retraso de 344 días en la aportación de la contabilidad.

Sin embargo la realidad, a la vista de los datos incorporados al expediente, es bien distinta a la que pretende hacer valer aquí el reclamante. La funcionaria del equipo técnico comunicó tres incidencias concretas, pero el motivo de la dilación es otro, mucho más importante, y está perfectamente reflejado en el acuerdo de liquidación, y es que el recurrente no entregó la contabilidad completa y adaptada al Plan de Contabilidad español hasta las diligencias 16 y 17.

El recurrente con el fin de acreditar que la documentación aportada a partir de la segunda Diligencia se ajustaba a lo requerido por la Inspección ha aportado un Informe elaborado por PWC.

En dicho informe se indica que:

« (...) El objeto del presente Informe consiste en llevar a cabo, desde una perspectiva económica, un análisis técnico, objetivo e independiente de la información contable suministrada por Microsoft Ibérica, S.R.L. entre los días 25 de febrero y 28 de abril de 2010, en respuesta al requerimiento efectuado por la Inspección Tributaria en la diligencia de fecha 11 de febrero 2010. A estos efectos, el alcance de nuestro trabajo recoge únicamente los aspectos meramente económicos de la información contable aportada por Microsoft Ibérica, S.R.L. hasta el 28 de abril de zoco, a fin de determinar si se ajustaba a los requerimientos de la Inspección Tributaria y si permitía el acceso y análisis adecuado de la contabilidad de los ejercicios objeto de inspección (...) ».

El Informe Pericial aportado no sirve para desvirtuar las anteriores consideraciones porque la Sección estima que examina la situación producida de una manera muy parcial. No consta que al perito se le haya entregado la contabilidad aportada por la parte en las Diligencias nº 16 y 17 para que pudiera examinarla, y así determinar qué diferencia existía con las anteriores entregas que fue efectuando el recurrente.

La parte rechaza que la Inspección pueda afirmar que desde el inicio de las actuaciones hasta el 04/02/2011 existió una "dilación continuada", lo que es tanto como decir que durante prácticamente un año la Inspección no habría podido desarrollar sus actuaciones, pese a que durante este mismo periodo se habían extendido 17 diligencias y se han cruzado con la recurrente una multitud de correos electrónicos.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 22 de enero de 2.010 y fue el día 20 de enero de 2011, dos días antes de que finalizara el plazo de un año, cuando el recurrente entregó la contabilidad completa y ajustada al Plan de Contabilidad Español.



Entendemos que esa conducta del recurrente fue deliberada, buscando que las actuaciones inspectoras prescribieran. Durante un año la Inspección no pudo desarrollar con normalidad su trabajo, en realidad lo que hizo la Inspección fue perder muchas horas de trabajo examinando las distintas contabilidades incompletas y no ajustadas al Plan de Contabilidad español, que el recurrente iba entregando, malgastando horas de trabajo pagadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. El recurrente, cuando ya solo quedaban dos días, entrega una copia de la contabilidad que sustituía "a las copias informáticas de la contabilidad en CD apodados a la inspección el 21/05/2010, 9/09/2010 y 26/11/2010 que contenían errores de conversión de las cuentas del Plan de contabilidad americano al Plan de contabilidad español".

La Sección no puede amparar esa conducta de la parte declarando prescrito el procedimiento inspector, pues la dilación es imputable a la conducta del contribuyente.

Al estimar que existe una dilación imputable al contribuyente por 344 días es innecesario examinar el resto de las dilaciones. El procedimiento Inspector se desarrolló a lo largo de 705 días, descontando 344 días, el procedimiento finalizó en 361 días, por tanto, aunque se estimarán no imputables al contribuyente las demás dilaciones que cuestiona, que en muchos casos se solapan con la dilación por no entregar la contabilidad, el procedimiento Inspector habría concluido antes de un año.

SE XTO.-Procedimiento inspector único y prescripción.

En el Fundamento Jurídico Cuarto aduce que el procedimiento inspector único iniciado el 22 de enero de 2010 realmente no pueda considerarse concluido, por cuanto no se ha cerrado formalmente en ningún momento en relación con el IVA y Retenciones.

En opinión de la recurrente ni siquiera puede considerarse que el procedimiento inspector único iniciado en febrero de 2010 en relación con el IS, IVA, IRNR y retenciones de trabajo y profesionales, capital mobiliario y arrendamientos de inmuebles, haya finalizado con los Acuerdos de liquidación referidos al IS, por cuanto no se concluyeron las actuaciones seguidas en relación con el IVA y retenciones (ni de trabajo/profesionales, ni de arrendamiento ni de capital mobiliario), que permanecen formalmente abiertas, por lo cual, partiendo del carácter único del procedimiento, lo cierto es que no podrían considerarse finalizadas las actuaciones .

Aunque las actuaciones inspectoras se enmarquen en un procedimiento único referido a la totalidad de los Impuestos a que se extiende la comprobación, cuando la comprobación referida a un impuesto ha finalizado, lo procedente es realizar, de forma inmediata, la liquidación del mismo, salvo que existan razones que justifiquen lo contrario (por ejemplo, por la incidencia que pudiera tener en este concepto impositivo la comprobación referida a otro u otros) y cuya concurrencia en este caso no ha sido acreditada.

Esta conclusión es coincidente con la alcanzada en supuestos similares por el Tribunal Supremo, entre los que cabe citar los examinados en las SSTS de 29 de septiembre de 2011 (RC 2355/2009) y de 13 de diciembre de 2012 (RC 987/2010).

En esta última, el Tribunal Supremo, afirma que la regla general es que las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tengan efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, reiterando así, una vez más, el carácter unitario del procedimiento inspector. Pero, haciéndose eco de la consolidada jurisprudencia al respecto, deja a salvo supuestos excepcionales y, tras constatar en el supuesto entonces examinado que a la fecha de la ampliación nada impedía que se hubiera podido levantar acta por el concepto y periodo objeto del pleito, sin necesidad de dilatarla sin motivo alguno en relación con la finalidad de la actividad inspectora desarrollada, concluye afirmando que la ampliación "resultaba de todo punto inútil a los efectos de facilitar o procurar la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades", doctrina que, en esencia, consideramos de plena aplicación a este caso, a contrario sensu.

La consecuencia inmediata de lo anterior es que, la Inspección debía proceder a dictar el acuerdo de liquidación por el Impuesto de Sociedades, tan pronto como fuera posible, sin esperar a la liquidación de los demás Impuestos.

SÉ PTIMO.-Interpretación del "Acuerdo de desarrollo de mercado enmendado y replanteado" o "Amended and restated market development Agreement" suscrito el 1 de julio de 2003.

Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la cuestión central planteada es la relativa a los ingresos derivados de los "servicios de marketing y distribución de productos Microsoft" (prestados por MICROSOFT IBÉRICA a la entidad vinculada MIOL, en virtud de lo previsto en las cláusulas 3 y 6.2 del "Acuerdo de desarrollo de mercado enmendado y replanteado" o "Amended and restated

market development Agreement", en su versión original, suscrito entre ambas entidades el 1 de julio de 2003), configurados como ingresos de Comisión.

Dicha comisión fue objeto de valoración por el Valor Normal de Mercado en el Procedimiento de determinación por el Valor Normal de Mercado, previsto en el artículo 16 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para resolver la cuestión ya esbozada consideramos que es procedente iniciar nuestro examen de la demanda por lo planteado por el recurrente en el Fundamento de Derecho Sexto, que lo destina a tratar sobre la incorrecta interpretación del contrato suscrito entre MS y MIOL.

Relataba que el contrato que es objeto de controversia en el presente procedimiento, contrato de 1 de julio de 2003, recogía los términos de la remuneración que MIOL debía de satisfacer como contraprestación de los servicios prestados por MS.

Indicaba que esta remuneración consistía en una comisión basada en la mayor de dos magnitudes:

- 1) Un porcentaje de las ventas en las que interviene MS según una escala que oscila entre un 18% y un 25% en función del volumen de ventas.
- 2) Un margen del 15% sobre los costes incurridos por MS para esta actividad.

Destacaba que por la fórmula de cálculo que establece la cláusula, no resulta indiferente el período que se tome para liquidar la comisión. Es más, puede llegar a tener un impacto muy importante en el importe de la remuneración.

En opinión de la parte el contrato no especificaba cuál debía de ser el período de liquidación, el contrato anterior vigente desde 1999 a 2003 sí especificaba que las comisiones debían liquidarse cada seis meses, y de hecho, como constaba en el expediente, todas las entidades del Grupo Microsoft desde 1999, abierta y de forma transparente, seguían una metodología común y única de liquidar la comisión cada seis meses.

La cuestión central que plantea este recurso es la interpretación del contrato de Comisión suscrito con la entidad residente en Irlanda MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED (en adelante MIOL), denominado en inglés "Amended and restated market development Agreement", con traducción al castellano "Acuerdo de desarrollo de mercado enmendado y replanteado", en vigor desde el 1 de julio de 2003, que regulaba las condiciones en que MICROSOFT IBÉRICA proporcionaba a MIOL servicios de marketing y apoyo para los Productos Microsoft en el territorio de España, Andorra y Gibraltar, aportado en las diligencias nº 2 y 3.

No obra traducción efectuada por intérprete jurado, pero la Sección acepta la traducción libre efectuada por Microsoft, que no ha sido cuestionada por la Inspección.

El citado contrato contenía, en lo que aquí interesa, las siguientes cláusulas:

« (...) CONSIDERANDO QUE, MIOL y la Filial firmaron un acuerdo de marketing en relación a los productos de venta al público de MSFT, con fecha 1 de enero de 1999, y su modificación ("Acuerdo de Desarrollo de Mercado");

CONSIDERANDO QUE, Microsoft Licensing, Inc. ("MSLI") asignó todos sus derechos y obligaciones conforme al acuerdo de marketing de los productos OEM de MSFT con fecha 1 de enero de 1998, con MIOL, modificada ("el Acuerdo OEM") el 3 de diciembre de 2002;

CONSIDERANDO QUE, MIOL y la Filial desean revisar y reformular el Acuerdo de Desarrollo de mercado y el Acuerdo OEM mediante la entrada en vigor de este Acuerdo.

AHORA, POR LO TANTO, en virtud de las cláusulas/premisas mutuas que se especifican en el presente Acuerdo / y otras causas contractuales de valor cierto, cuyo recibo y suficiencia se dan por conocidas en el presente documento, las partes acuerdan lo siguiente:

(...)

6.2 Marketing de Productos Microsoft. Para la asistencia en el marketing de Productos Microsoft bajo el Artículo 3, MIOL pagará a la Filial la mayor de: (las siguientes cantidades):

6.2.1. Las tarifas de comisión sobre cantidades facturadas por MIOL dentro del Territorio:

(a) Las tarifas de comisión sobre cantidades facturadas por MIOL, dentro del Territorio: (a) (el 25 %) para cantidades facturadas hasta US\$25,000,000, inclusive (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses); (b) el veinte por ciento (el 20 %) para cantidades facturadas superiores a US\$25,000,000 (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses) hasta US\$50,000,000, inclusive (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses); y



(c) el dieciocho por ciento (el 18 %) para cantidades facturadas superiores a US\$50,000,000 (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses);

o

6.2.2. el ciento quince por ciento (el 115 %) de los gastos reales de la Filial, menos ingresos, incurridos en relación con sus obligaciones tal y cómo se definen en el Artículo 3, a condición de que tales gastos cumplan con el presupuesto de la Filial, ajustado ocasionalmente, y a condición de que, más adelante, tales gastos no sean cubiertos por otra sección que este Acuerdo o cubierto en otro acuerdo entre la filial y MSFT o cualquier afiliado de MSFT.

(...)

Rectificaciones/Modificaciones. Este Acuerdo no será rectificado o modificado de cualquier otra manera que no sea un acuerdo escrito de fecha posterior a este Acuerdo y tronado en nombre de la Filial y MIOL por sus respectivos representantes debidamente autorizados.. La Filial reconoce que no tendrá derecho a recibir ningún tipo de compensación por razón de cualquier revisión. MIOL puede en cualquier momento, con y sin previo aviso a la Filial, añadir o suprimir productos específicos y servicios a o de sus categorías de productos y servicios. MIOL y la Filial reconocen que tales cambios pueden ocurrir debido a condiciones competitivas, gastos de desarrollo o fabricación y otros factores.».

En el Contrato de desarrollo de mercado celebrado el 1 de enero de 1999 se establecía:

« (...) 5.3 Rectificaciones/Modificaciones. Este Acuerdo no será rectificado o modificado sino por medio de un acuerdo escrito de fecha posterior a este Acuerdo y firmado en nombre de MS Filial y MS Ireland por sus respectivos representantes debidamente autorizados. No obstante la frase precedente, MS Ireland y MS Filial acuerdan que MS Ireland podrá revisar o alterar los ratios de comisión, términos de pago y otros términos o condiciones establecidos en el Anexo A previo aviso por escrito de al menos 60 días a MS Filial. MS Filial reconoce que no tendrá derecho a recibir ningún tipo de compensación por razón de cualquier revisión».

En el Anexo A de dicho contrato se establecía que:

« (...) Comisión: Para cada período de seis meses (enero-junio y julio-diciembre), MS Ireland pagará a MS Filial la mayor de:

(A) Los siguientes porcentajes de comisión sobre las cantidades facturadas por MS Ireland dentro del Territorio de Venta: (i) MS Ireland pagará a MS Filial una comisión igual al veinticinco (25%) para importes facturados hasta US\$25,000,000 inclusive (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses); (ii) MS Ireland pagará a MS Filial una comisión igual al veinte por ciento (el 20 %) para importes facturados superiores a US\$25,000,000 (Veinticinco millones de Dólares estadounidenses) hasta US\$50,000,000, inclusive (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses); y (iii) MS Ireland pagará a MS Filial una comisión igual al dieciocho por ciento (18 %) para importes facturados superiores a US\$50,000,000 (Cincuenta millones de Dólares estadounidenses);

o

(B) Los gastos reales incurrirlos por MS Filial en relación con sus obligaciones tal y como se definen en la Sección 2.3, a condición de que tales gastos cumplan con el presupuesto de MS Filial, ajustado periódicamente, y a condición de que tales gastos no sean cubiertos por otra sección de este Anexo A o por otro Acuerdo entre MS Filial y MS. Corp. o alguna filial de MS. Corp., más una cantidad igual al cinco por ciento 5% de dichos gastos menos ingresos (...) ».

La primera labor que debemos realizar es la de interpretar el contrato, esto es, conocer la voluntad de quienes realizaron el contrato

Las normas o reglas de interpretación de los contratos contenidas en los artículos 1281 a 1289 del Código Civil constituyen un conjunto o cuerpo subordinado y complementario entre sí, de las cuales, tiene rango preferencial y prioritario la interpretación literal establecida en el párrafo primero del artículo 1281 del citado texto legal, de tal manera de que si la claridad de los términos de un contrato no dejan dudas sobre la intención de las partes, no cabe la posibilidad de que entren en juego las restantes reglas de los artículos siguientes, que vienen a funcionar con carácter subsidiario, respecto a la que preconiza la interpretación literal.

El Código Civil dedica nueve artículos a la interpretación de los contratos, con reglas que son fruto de la experiencia y de la labor interpretativa de los Tribunales.

La interpretación es una actividad dirigida a la determinación del sentido de una declaración o comportamiento negocial, de sus efectos y consecuencias en el orden jurídico, que ha de hacerse en conformidad con unas reglas jurídicas predispuestas.

Así para interpretar el "Acuerdo de desarrollo de mercado enmendado y replanteado" o "Amended and restated market development Agreement", suscrito el 1 de julio de 2003, debemos tener presente que las partes declararon expresamente su voluntad de "revisar y reformular el Acuerdo de Desarrollo de mercado". El propio título del contrato, es ya suficientemente expresivo de la voluntad de las partes de modificar el anterior, enmendado y replanteando o reformulando el contrato anterior.

No se trata de la interpretación del silencio de un contrato sobre el periodo en que se deben liquidar las comisiones. En este caso debemos indagar el sentido de la omisión o supresión de una cláusula de liquidación semestral de vital importancia económica.

En el contrato previo de 1.999 la comisión se fijaba "para cada período de seis meses (enero-junio y julio-diciembre)", y dicha mención desaparece en el contrato enmendado.

Como la propia parte pone de relieve la fijación del periodo en que se liquidaban las comisiones incidía notablemente en la comisión a percibir por Microsoft.

Según dispone el artículo 1282 del Código Civil *para « (...) Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato ».*

Como actos coetáneos al contrato que pueden ayudar a la interpretación de la voluntad de las partes debemos tener presente que MICROSOFT IBÉRICA emitió a MIOL facturas mensuales por estos servicios de marketing (diligencia nº 8) y también contabilizó mensualmente como ingresos (cuenta 754000) la remuneración percibida de MIOL en función de la magnitud, que opera como mínimo, de los Costes mensuales incurridos para prestar estos servicios. Consta que MIOL pagó dichas facturas mensualmente.

MICROSOFT IBÉRICA no ha acreditado que durante la vigencia del anterior contrato también emitiera facturas mensuales por esos servicios a MIOL y que también se contabilizaron mensualmente.

Como actos posteriores podemos indicar que no costa que una vez que la Inspección inició actuaciones para regularizar la situación tributaria del recurrente, MICROSOFT y MIOL dieran una nueva redacción al contrato para aclarar la cláusula objeto de controversia.

El recurrente sostiene que el contrato suscrito entre MS y MIOL en 2003, vigente en los períodos objeto de comprobación, a pesar de que la versión de 2003 no reproduce, la específica mención de la versión anterior de 1999, sí conoce el valor de los pactos verbales entre las partes, y así se indicó a la Inspección, el contrato se pronuncia en los siguientes términos "en los siguientes términos: "NOW, THEREFORE, in consideration of the mutual promises contained herein and other good and valuable consideration, the receipt and sufficiency of which are hereby acknowledged, the parties hereby agree as follows: (...)".

De dicha frase el recurrente deduce que se aceptan los pactos verbales entre las partes.

La traducción al castellano de dicha cláusula es como sigue: "Ahora, por lo tanto, considerando las mutuas promesas contenidas en el presente documento y otras buenas y valiosas consideraciones, cuyo recibo y suficiencia aquí se reconocen, las partes por la presente acuerdan lo siguiente: DEFINICIONES (...) " y definen los términos usados en el contrato.

En diversas partes del contrato se afirma que el mismo solo puede ser modificado por escrito.

Así pues debemos dar la razón a la Administración cuando afirma que el cálculo de la remuneración según lo pactado en el contrato debía calcularse mensualmente.

OC TAVO.-Discrepancias relativas al Acuerdo de determinación del Valor Normal de Mercado de los servicios de marketing y distribución de productos Microsoft prestados por MICROSOFT IBÉRICA SRL a la sociedad no residente MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED.

a) Discrepancia sobre la partida "fondo de comercio".

En el Fundamento de Derecho quinto el recurrente afirma que a pesar de que el Grupo rige sus relaciones sobre la base de la contabilidad americana, acepta el criterio de la Inspección y acepta que se sume a la retribución obtenida por MS el coste incurrido en la amortización del fondo de comercio por importe de 2.018.941,40 €, en cada uno de los años 2004 y 2005.

Indica que lo que considera contrario a derecho es que la distinta clasificación que el fondo de comercio tiene con criterios contables americanos le sirva a la Inspección para decir y justificar que el resultado operativo de MS está por debajo del rango de valores de mercado y derivar un ajuste sustancialmente superior que el error de esta corrección.

En el Acuerdo de Determinación de Valor de Mercado se explicó que:



« (...) 6. No obstante, en el Resultado de explotación calculado por la empresa para determinar este Margen neto (en el documento denominado "Márgenes FY05 y FY06" en la diligencia nº 16) no se han tenido en cuenta los costes de "amortización del fondo de comercio" de la fusión con MICROSOFT BUSINESS SOLUTIONS ESPAÑA SL (MBS) realizada en 2004, registrados en la cuenta 681300, por importe de 2.018.941,40 € en cada uno de los ejercicios 2004 y 2005, que entiende esta Inspección deben computarse a efectos de la determinación de dicho Resultado de explotación por los siguientes motivos:

- La factura FY05COM028 emitida el 31/12/2004 por MICROSOFT IBÉRICA a MIOL derivada de la fusión con MBS por importe de 2.712.272,70 €, describe el mismo concepto "Comission agent receivable" (December 2004 and True Up H1 Merge 1567) que aparece en las 12 facturas mensuales emitidas a MIOL por la Comisión de marketing (en diligencia nº 8).

- Los ingresos por la Comisión de marketing registrados en la cuenta 754000 ascienden a 62.828.557,41 € en 2004, y corresponden a estas 12 facturas mensuales emitidas a MIOL por importe total de 60.116.284,71 € así como la citada factura de la fusión con MBS por importe de 2.712.272,70 €.

- La documentación aportada por la empresa en la diligencia nº 16 incluye la citada factura relativa a la fusión con MBS entre los ingresos por la Comisión de marketing con MIOL (en el documento denominado "Márgenes FY05 y FY06"-Marketing-MIOL6.2") que ascienden a 62.828.557,41 € en 2004.

Considerando este coste de "amortización del fondo de comercio" de la fusión con MBS por un importe de 2.018.941,40 € en cada ejercicio, el Resultado de explotación correspondiente a los servicios de marketing (en el documento denominado "Marketing-MIOL 6.2"), pasaría a ser por una cuantía de 6.228.440,26 € en 2004 y de 8.748.421,67 € en 2005, en lugar del importe calculado por la empresa indicado en el apartado 5 anterior.

En consecuencia, el Margen neto de la Comisión de marketing sobre las Ventas de MIOL realmente obtenido por MICROSOFT IBÉRICA en el periodo objeto de comprobación asciende al 2,05% en 2004 y al 2,43% en 2005 (...) ».

La cuestión no es, como pretende la parte, que la distinta clasificación que el fondo de comercio tiene con criterios contables americanos le sirva a la Inspección para decir y justificar que el resultado operativo de MS está por debajo del rango de valores de mercado y derivar un ajuste sustancialmente superior que el error de esta corrección.

La cuestión es que una vez que ha sido correctamente contabilizado el Fondo de Comercio no existe motivo alguno para excluir el ajuste del resultado neto de explotación realizado por la Inspección, plenamente justificado y aceptado por el propio obligado tributario a otros efectos, del cálculo numérico del porcentaje de margen neto sobre ventas, en la medida en que no se cuestiona que este margen venga dado por la relación existente entre el resultado neto de explotación y las ventas de MIOL.

La alteración de una de las magnitudes económicas (alteración que recordemos ha sido aceptada por el obligado tributario y es procedente conforme a las normas españolas) supondrá una modificación en el porcentaje calculado sobre dicha magnitud económica, por lo que procede desestimar esta alegación.

b) Discrepancias con el análisis económico o estudio de comparabilidad presentado por la Inspección.

- Discrepancias en relación con la base de datos utilizada.

El recurrente no está conforme con que la Inspección utilizara una versión Amadeus del año 2009 cuando hay actualizaciones coetáneas al momento de las actuaciones inspectoras que, al menos, hubieran permitido a la empresa acceder a la versión vigente y comprobar el análisis de la Inspección, disponiendo ambas partes de los mismos datos.

Sostiene que la Inspección ha utilizado un instrumento al que no podría acceder y esto produce indefensión a la recurrente- que no puede salvarse, trasladando la discusión a si los datos de las distintas versiones son iguales o no.

La base de datos Amadeus, de ámbito europeo, recopila la información contenida en las cuentas anuales de las sociedades del país de su residencia.

Esta información suele estar referida a un periodo de 10 años (excepto en el caso de sociedades de nueva creación que abarca un periodo inferior, o desde el ejercicio en que se disponga de dichas cuentas), por lo que una versión posterior de Amadeus incorpora la información que afecta a los nuevos ejercicios, pero no modifica la información existente en ejercicios anteriores.

El contribuyente, la Inspección, e incluso los dos peritos de la parte, dispusieron de la misma información referida al periodo de análisis de 2003 a 2005, aunque la versión de Amadeus utilizada fuera del 2006 o del 2009.

Obra en el expediente administrativos los datos de AMADEUS que utilizó la Administración.

- Discrepancias con los criterios de selección/rechazo aplicados por parte de la Inspección en su estudio de comparabilidad.

Aduce que hay seis compañías que están en la muestra final del estudio de la Inspección, y que por ende se suponen independientes, sobre las que simplemente no hay información de la composición accionarial en ninguno de los ejercicios comprobados. Estas compañías son Bewan Systems, CNCR Group, Edenbrook Limited, Finantix Spa, Mismo Informatique y Sybase France.

Argumenta que en las alegaciones al Acta de Disconformidad, adjuntó "Anexo 2. Información histórica participación accionarial del análisis" donde se prueba la ausencia de datos de dichas compañías.

Dicha cuestión fue contestada en el Acuerdo de Inspección indicando que las 6 compañías mencionadas constaban como compañías independientes porque todas tenían un grado de vinculación del socio-sociedad inferior o igual al 25% y porque sólo presentaban cuentas no consolidadas, por tanto, no formando parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 16.2 d) del TRLIS, tal como constaba en la página 19 del Acuerdo de valoración, así como en el Anexo al documento relativo a los "Métodos y criterios para determinar el valor de mercado" notificado el 10 de octubre de 2011, y en la información de Amadeus que obra en el expediente administrativo.

Resulta sorprendente, por tanto, que dicha alegación mencione nuevamente la "ausencia de información" por parte de la Inspección en este punto, cuando, en contra de lo alegado por la empresa, en los criterios de selección de búsqueda de comparables en la base de datos Amadeus utilizados por la Inspección en su estudio, se habían seleccionado los dos códigos específicos esenciales (grado de participación y presentación de cuentas consolidadas) relativos al criterio de independencia, cuando, curiosamente, la empresa no tuvo ninguno de ellos en cuenta al realizar su propio estudio (página 30 del Acuerdo valoración).

Por otra parte, y como ya le dijo la Inspección (primer párrafo de la página 7 del Informe al Acta de disconformidad), si en la versión de Amadeus de 2011 las 6 compañías arriba mencionadas figuran como "dependientes", esta circunstancia está referida a ejercicios posteriores al periodo objeto del estudio de 2003-05, y resulta de todo punto irrelevante en dicho periodo.

Este hecho, la fecha a la que se refiere la información sobre el grado de participación, se deducía claramente de los datos incorporados en el Anexo 2 al escrito de alegaciones, en los términos que se indicaban en la última columna del cuadro en el apartado relativo a fecha de la información, la más antigua referida a 2.007.

Las 6 compañías mencionadas son compañías independientes y debían permanecer en la muestra final de comparables válidos.

Cuestionaba que la muestra final del estudio de la Inspección incluyera una entidad que afecta al rango final cuya actividad es claramente distinta a la realizada por MS. Esta entidad es Diotronic SRL y se dedicaba a la venta al por mayor y al por menor de todo tipo de componentes electrónicos, desde transistores hasta alarmas inalámbricas.

Esta compañía clasificada en el "código de actividad 5186" de "compraventa de equipos electrónicos y telecomunicación", presentaba afinidad con los productos electrónicos e informáticos, y bajo dicho epígrafe se pueden distribuir además, productos informáticos o similares a los productos de Microsoft.

Por ese motivo la compañía (12) DIOTRONICS EUROPE SRL (clasificada en el código 5186) se considera que no se debe ser eliminada de la muestra final de comparables.

Denuncia que finalmente, la Inspección eliminó de la muestra final de comparables de su estudio siete entidades por presentar pérdidas en dos de los tres ejercicios que se toman como referencia.

En el acuerdo de determinación del Valor de Mercado 11/11 se da contestación a esta cuestión en los siguientes términos:

« (...) En esta alegación la empresa plantea que la Inspección ha utilizado de manera automática el criterio de pérdidas y que debería tener en cuenta el párrafo 3.65 de las Directrices de la OCDE, versión de julio de 2010 según la cual: "(.)Sin embargo, los comparables que reflejan pérdidas y que satisfacen el análisis de comparabilidad no deben rechazarse por el único motivo de sufrir pérdidas". Y añade "No obstante estas observaciones, no se propone ninguna modificación porque las empresas que pudieran estar afectadas por esta diferencia de criterio ya han sido eliminadas por alguno de los criterios anteriores".

La Inspección ha tenido en cuenta las Directrices de la OCDE y no ha eliminado de manera automática a estas compañías sólo porque tengan pérdidas reiteradas, sino que ha mantenido el criterio utilizado por KPMG en el

estudio de la empresa de eliminar las compañías que tuvieran una media ponderada de pérdidas operativas en el periodo 2003 a 2005. Este criterio se cumple en el caso de 6 de las 7 compañías eliminadas (las nº 2, 8, 10, 11, 19 y 20), excepto en el caso de (28) ZENON S.A. ROBOTICS & INFORMATICS.

Este empresa aparece con pérdidas reiteradas a partir de 2004 y 2005 (en 2 años de los 3 años considerados), circunstancia que la Inspección estima como suficiente para su exclusión de la muestra, aun cuando lejos de arrojar una media de pérdidas, arroja una media ponderada de beneficios del 4,39% en el periodo analizado de 2003 a 2005.

Además de esta circunstancia, curiosamente, el propio contribuyente rechaza como comparable a la repetida empresa, ZENON S.A. R&I debido a que "no se ha podido obtener información financiera fiable (...)».

La Sección comparte el criterio expuesto por la Administración que debe confirmarse.

- Discrepancia sobre los motivos para situar la remuneración de MS en el cuartil superior.

El recurrente rechaza que la remuneración de MS deba de estar por encima de la media de las empresas comparables por considerar que realiza funciones estratégicas.

Indica que la Inspección considera que MS realiza "la gestión global estratégica del negocio (organización, evaluación, supervisión)" en España.

Niega que la gestión global del negocio de distribución de software de MIOL en España la haga MS.

Aduce que MIOL realiza numerosas funciones asociadas a esta actividad, de carácter estratégico y alto valor para el éxito del negocio. Así (1) fija los precios y condiciones de venta, (2) gestiona el envío físico, (3) la descarga desde su servidor y (4) la gestión de las garantías y devoluciones. Ninguna de estas funciones ni del resto de funciones que se atribuyen a MIOL según contrato, fue objeto de controversia. Además, hay que recordar que la cartera de clientes, es decir, uno de los intangibles de más valor, es de MIOL, no de MS, y es MIOL quien fija la estrategia de gestión de su cartera de clientes.

Según el Acuerdo de Desarrollo de Mercado enmendado y replanteado suscrito entre las partes las obligaciones de Microsoft y Miol consistían en:

« (...) 3.2. Obligaciones de la Filial.

3.2.1. La Filial usará sus mejores esfuerzos para promover los intereses de MIOL y maximizar los mercados para Productos Microsoft en el Territorio.

3.2.2. La Filial no solicitará órdenes o acuerdos fuera del ámbito del Territorio. En la solicitud de órdenes, de Filial sólo tendrá autorización para informar a los clientes del precio, el pago, la entrega y otros términos o condiciones ofrecidos por MIOL conforme a información recibida de MIOL o sus afiliados, según corresponda.

Salvo que se especifique y autorice aquí otra forma distinta o que se acuerde ente las partes otra forma distinta, la Filial no firmará ningún acuerdo con clientes en cuanto a Productos Microsoft, en lugar de ello remitirá sin demora las ordenes por escrito del cliente a MIOL o a sus afiliados, según corresponda, para su aceptación o rechazo.

3.2.3. La filial ayudará a MIOL cuando se la requiera en el cobro de pagos atrasados y en la realización de otras actividades razonablemente relacionadas con el negocio de m lo 1.1.

3.3. Obligaciones de MIOL

3.3.1. MIOL, empleará sus mejores esfuerzos para cumplir, o procurar el cumplimiento, de las órdenes planificadas, y asistir a la Filial en asuntos técnicos relacionados con el marketing; de Productos y Servicios Microsoft.

3.3.2. MIOL permitirá a la Filial manejar un servicio sobre los sitios web de MIOL o de sus afiliados para el apoyo de los clientes de MIOL o de su afiliado en el Territorio, sin cargo por parte de MIOL».

De las actuaciones realizadas en el Procedimiento de Valoración a Precios de Mercado, así como de la información obtenida de los clientes de MIOL como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas acerca de MIOL por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, se evidencio que MICROSOFT IBÉRICA asumía lo que la Inspección calificaba como la gestión global estratégica del negocio de MIOL en España (organización, evaluación, supervisión) y su actividad comercial y de representación comercial en España, que abarcaba: el ámbito del comercio mayorista de primer nivel; el ámbito de la distribución especializada y los propios clientes de esos distribuidores; y la comercialización directa con grandes corporaciones, con independencia de que, para la realización de esta actividad, recibiera o no, con carácter general o puntual, directrices u órdenes de MIOL: se establecía relación, se negociaba y se acordaba con los



mayoristas por líneas básicas de negocio y se asumían determinadas actividades de formación del personal del mayorista; se actuaba de forma planificada y coordinada con el distribuidor en relación con su propia actividad y en relación con los clientes del propio distribuidor; se asumía la relación y gestión comercial con determinados clientes en España (grandes corporaciones) que adquirían los productos de Microsoft, y en tales casos, las condiciones de contratación (precios descuentos, número de licencias, usos etc., se negociaban y acordaban de hecho con el personal de MICROSOFT IBÉRICA).

En el curso de las actuaciones inspectoras seguidas ante la entidad española la Inspección puso de manifiesto la funcionalidad exorbitante de MICROSOFT IBÉRICA respecto de los servicios de marketing que podríamos calificar como "ordinarios" y, desde luego, de las actividades reconocidas literalmente en el contrato varias veces citado: a las operaciones que desempeñaba con su actividad pluridimensional de promoción, asesoramiento se unían las de "acercamiento" de clientes. De hecho, ante la petición realizada a la empresa de casos concretos en que algún pedido realizado por MICROSOFT IBÉRICA a MIOL, hubiera sido rechazado o rectificado por la entidad irlandesa MIOL, el recurrente no pudo documentar ni un solo supuesto en que así hubiera ocurrido; y todo ello lo hacía en régimen de manifiesta "dependencia operativa" y de plena interacción para el desempeño de la actividad comercial del Grupo en España.

En suma, la actividad desarrollada por MICROSOFT IBÉRICA es sensiblemente más amplia y extensa en funciones y riesgos que las tipificadas en el acuerdo de 2003, por ello se situó a la entidad comprobada en un escalón diferencial superior respecto del estándar funcional que cabe apreciar en el conjunto de las empresas comparables que se tuvieron en cuenta en el estudio propuesto por esta Inspección.

El recurrente afirma que es MIOL y no "Microsoft" quien "ofrece condiciones y precio". Sin embargo, la Inspección constató que la realización de tales funciones constituía un hecho tan evidente que caía por su propio peso tanto de la literalidad del contrato que capacita y autoriza de modo expreso a MICROSOFT IBÉRICA para el ejercicio de dichas actividades como de las actuaciones que en la práctica despliegan los diferentes segmentos operativos de la entidad española, por cuenta de la entidad irlandesa.

En relación con la función consistente en "prestar servicios sin cargo desde su Web o la de sus filiales para la asistencia a los clientes de MIOL o sus filiales" debemos remitirnos al propio contrato de donde se deduce que MIOL permitirá a MICROSOFT IBÉRICA "manejar un servicio sobre los sitios web de MIOL".

En relación con la puntualización relativa a la función consistente en "ayudar a MIOL en el cobro de pagos atrasados y en la realización de otras actividades razonablemente relacionadas", recogida expresamente en el contrato, y ante la afirmación de que no se realiza dicha actividad, sólo cabe decir que potencialmente cabe entre las actividades a realizar por MICROSOFT IBÉRICA, si la recoge el contrato, a no ser que el contrato y la realidad discrepen, lo que sería difícilmente aceptable.

Alega la inexistencia de una intervención por parte de MICROSOFT IBÉRICA en la "gestión global estratégica del negocio" comercial de MIOL en España, el recurrente indicaba que dicha gestión no tiene carácter "global" al darse el hecho de que ciertas funciones asociadas a la distribución de software las realiza la empresa irlandesa -"garantías, devoluciones, envío físico o descarga del servidor"- . Si ello fuera así, no se estaría sino confirmando que, excepción hecha de dichas funciones - inherentes en buena medida a la estructura contractual de comercialización pactada por las partes (MICROSOFT IBÉRICA actúa prestando servicios de marketing y distribución a comisión de MIOL)- las demás y principales tareas desplegadas para la comercialización de los productos quedarían en manos de la entidad española.

Pero ese no fue el único motivo por el cual se situó a MICROSOFT IBERICA SRL en la parte superior del rango, sino que se utilizaron otros dos criterios. El primero de ellos, un análisis de comparabilidad aún más reducido, comparando a MICROSOFT IBERICA SRL con cinco empresas respecto de las cuales la Inspección afirmó que guardaban mayor afinidad con la actividad del obligado tributario. Y por otra parte, se tuvo en cuenta el impacto que tenía en los resultados pretendidos por MICROSOFT IBERICA SRL la adopción de un criterio de imputación temporal en el devengo de los ingresos por servicios de marketing que, a juicio de la Inspección, desvirtúa la imagen fiel del resultado de la empresa y respecto del cual hacía constar, en un exhaustivo análisis, la anomalía que supone su falta de regulación expresa, por más que el obligado tributario pretendiera ampararla en pactos verbales o en decisiones coyunturales, así como la utilización de un criterio contable diferente al fiscal, criterio que ha sido avalado por esta Sección.

Rechaza que la Inspección justifique que la remuneración de MS ha de estar por encima de la media de las empresas comparables con otro argumento que se basa en seleccionar una submuestra de empresas (dentro de los comprobables) que dice que son más comparables que el resto de entidades de la muestra y tienen una rentabilidad superior a la media de la muestra.

La Inspección indicó que existía otra razón contundente a ponderar en respaldo de la aplicación de un valor ubicado en el intervalo correspondiente al intercuartil superior del estudio realizado por la Inspección, pues dentro de la muestra de empresas consideradas comparables existen algunas, cinco en concreto que desarrollan actividades de servicios (códigos de actividad CNAE 7221-7222), que guardan mayor afinidad que las restantes con la actividad formalmente asumida por MICROSOFT IBÉRICA- la prestación de servicios de marketing-, cuyos márgenes netos eran superiores.

La Inspección consideró dicha muestra de entidades como la más ajustada en términos de comparabilidad a tal fin, arrojaría un margen con una mediana del 6,15% (media ponderada del periodo).

El razonamiento de la Inspección, que se complementaba con todo lo demás que argumentó en el acuerdo se estima acertado, pero además debe considerarse que ese razonamiento es complementario con el criterio de la Sección que ha estimado que el contrato firmado por Microsoft fijaba una comisión que debía liquidarse mensualmente.

NO VENO.- Valoración del Informe pericial.

Por último, resta por analizar el Informe Pericial elaborado por D. Carlos Manuel , Catedrático de Economía Financiera de la Universidad Autónoma de Madrid.

En dicho Informe podemos leer las siguientes conclusiones:

« (...) Hemos analizado el procedimiento 11/11 de determinación del Valor Normal de Mercado de la facturación por servicios de marketing y distribución de MICROSOFT IBERICA S.R.L. a MICROSOFT IRELAND OPERATIONS LIMITED. En base a los datos y documentos estudiados, nuestras conclusiones son las siguientes:

a) Con respecto al enfoque utilizado por la Agencia Tributaria para realizar un análisis crítico de comparables no tenemos nada que objetar en los que se refiere a la metodología utilizada. Ahora bien, hemos detectado que el análisis efectuado resultó en una selección automática de sociedades, eliminado sin criterio razonable las sociedades con pérdidas y no profundizando en la actividad real de las sociedades seleccionadas. Analizando con mayor profundidad la actividad de las empresas seleccionadas, hemos encontrado empresas que se dedican al hardware, electrónica del automóvil, televisores, etc. que obviamente son actividades muy distintas a las de MICROSOFT. En este sentido, podemos decir que en el análisis realizado por la inspección de Hacienda ha faltado un estudio de la actividad real de cada empresa. La inspección sólo ha efectuado un análisis cuantitativo sobre la base de datos de Amadeus. No se ha realizado un análisis cualitativo de la actividad real de las empresas que actualmente es fácil de realizar en base a la información disponible en las WEBS corporativas de las empresas. Estas deficiencias del análisis explican que los resultados obtenidos en el análisis de comparables estén sesgados al alza.

b) Hemos determinado en base a la información disponible la base de datos de comparables del cuadro 6, que nos proporciona el rango de márgenes de beneficios sobre ventas que volvemos a reproducir en el siguiente cuadro

(cuadro)

MICROSOFT IBERICA SRL obtuvo un margen neto sobre ventas derivado de la comisión de distribución con MIOL del 2,05 % en 2004 y 2,43 % en 2005. Es evidente que estos márgenes eran de mercado al encontrarse dentro del rango obtenido de las empresas comparables para los cinco años analizados.

c) La interpretación de la fórmula de determinación de comisiones de MICROSOFT IBERICA que realiza la Agencia Tributaria está en contra del manual operativo de MICROSOFT y lo que es más relevante desde el punto de vista económico-financiero, conduce a márgenes de beneficios sobre ventas que duplican a los obtenidos por las empresas más rentables de la muestra de comparables (cuartil superior). Los riesgos y funciones asumidos por la filial española como filial comercial de ámbito limitado no justificarían estos márgenes tan elevados.

d) En el análisis de la importancia estratégica de la filial española, hemos verificado que la misma no tiene las típicas funciones estratégicas de diseño de productos, selección de mercados, Marketing global, I+D, fabricación y logística internacional, gestión de intangibles y capital intelectual, etc. Además no asume riesgos de crédito, riesgos de cambio, riesgos en los inventarios, riesgos de las garantías concedidas, etc. Es decir, cumple el papel típico de la filial comercial de una empresa multinacional con algunas funciones muy limitadas como las correspondientes al segmento de clientes fabricantes de equipos originales (OEM) (...) ».

La Sección no puede compartir los criterios del informe por las siguientes razones.

El perito parte de una interpretación del contrato suscrito en 2.003 que es contraria a la que hemos expuesto en el Fundamento de Derecho correspondiente de esta Sentencia. Es función de la Sección la interpretación de



los contratos. El aumento de las bases imponibles deriva directamente de los pactados por Microsoft y MIOL, siendo en realidad innecesaria cualquier otra consideración.

Pero además el perito considera que se han eliminado sin criterio razonable las sociedades con pérdidas, cuando está Sección ha avalado dicho criterio era ajustado a derecho.

Por otra parte el perito parte de que la recurrente no realiza funciones estratégicas cuando la Sección ha concluido lo contrario.

Por todo lo anteriormente expuesto procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.

DÉ CIMO.- Costas.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA , modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, bajo cuya vigencia se inició el actual proceso, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, no apreciando la concurrencia de dudas de hecho ni de derecho en el planteamiento o resolución de la litis, la Sala entiende procedente que se condene al demandante en las costas causadas en este proceso.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

1º) Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso-administrativo número 337/2014, interpuesto por la Procuradora Doña Sonsoles Díaz-Varela Arrese, en representación de MICROSOFT IBÉRICA, S.R.L, asistida de la Letrada Doña Cristina Fernández Rodríguez contra la resolución de fecha 8 de mayo de 2014 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, y DEBEMOS CONFIRMAR Y CONFIRMAMOS dichas resoluciones por ser ajustadas al ordenamiento jurídico.

2º) Se condena a la parte actora en las costas causadas en este proceso judicial.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el *artículo 104 de la L.J.C.A .*, para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer **recurso de casación** cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de **treinta días** contados desde el siguiente al de la notificación, **previa constitución del depósito** previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO



PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente D^a **SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ