



Roj: **SAN 1673/2011 - ECLI:ES:AN:2011:1673**

Id Cendoj: **28079230022011100118**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/03/2011**

Nº de Recurso: **63/2008**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FELISA ATIENZA RODRIGUEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1673/2011,**
STS 106/2014

SENTENCIA

Madrid, a treinta de marzo de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 63/08 que ante esta **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la

Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D/D^a FCO. MIGUEL VELASCO MUÑOZ CUELLAR en nombre y representación

de **MENARINI DIAGNOSTICOS S.A.** frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado,

contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre SOCIEDADES (que

después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha de 7/3/2008 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 11/07/08, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 22/10/08 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba se dio traslado para conclusiones a la actora y después al Sr. Abogado del Estado, quienes las evacuaron en sendos escritos, en los que concretaron y reiteraron sus respectivas posiciones quedando los autos pendientes para votación y fallo.



QUINTO. - Mediante providencia de esta Sala de fecha 18/02/2011, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 23/03/2011 en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad MENARINI DIAGNOSTICOS S.A., la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2007, desestimatoria de la reclamación económico administrativa promovida frente al Acuerdo de liquidación dictado por el Jefe de la Inspección en relación al Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1999 a 2002, por un importe total de 1.935.100,81 €. Las cuotas de cada uno de los ejercicios regularizados supera la suma de 150.000 €.

SEGUNDO.- Las anteriores actuaciones administrativas tienen su origen en el acta de disconformidad que el 26 de octubre de 2005, le fue incoada a la recurrente por los ejercicios impositivos de 1999, 2000, 2001 y 2002, y en la que se hace constar que el objeto social de la entidad es la distribución y venta de reactivos para laboratorio y para diagnóstico, así como la distribución y venta de aparatos, utensilios y accesorios clínicos dedicados a estos fines.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación, se propone en el acta las siguientes modificaciones de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo:

1.- El obligado tributario contabilizó en las cuentas y periodos que a continuación se detallan los siguientes importes:

Periodo cuenta 62704 "congresos jornadas cuenta 62705

clientes/work cursos subcuentas

629000027,62909011 "bolsas colaboracion"

1999 31.946.369 ptas. 18.392.128 ptas 12.870.847 ptas

2000 49.997.612 ptas 11.497.792 ptas 18.097.190 ptas

2001 508.013,59 euros 157.067,75 euros 89.188,22 euros

2002 230.934,81 euros 144.442,24 euros 93.4.3,78 euros

Cuenta 62704 -Congresos y seminarios

Periodo 1999 (ptas) 2000 (ptas) 2001 (ptas) 2002 (ptas)

Alquiler stand 3.870.962 25.628.322 371.033,34 97.022.10

Alquiler hoteles 26.300 0 2.889,47 1.780,36

Material publicitario 910.272 99.456 0 3.015,07

Gasto viaje personal Menarini 4.55.594 5.421.402 38.160,60 35.235,64

Otros gastos 15.254.557 9.525.818 42.946,98 37.754,45

Gasto viaje clientes 4.255.522 6.028.102 48.404,33 34.314,93

Inscripciones 3.073.162 3.296.559 4.579,16 21.812,26

Total 31.946.369 49.997.659 508.013,88 230.934,81

Cuenta 62705 -Cursos clientes -Workshops

Periodo 1999 2000 2001 2002

Alquiler stand 421.530 2.831 0 0

Alquiler hoteles 729.827 704.969 11.919,22 736,74

Material publicitario 598.708 0 1.652,44 0

gastos viaje pesonal Menarini 1.178.795 650.633 19.466,10 11.687,48

Otros gastos 5.719.797 6.687.173 27.845,78 39.414,02

Gastos viaje clientes 9.743.471 3.442.858 94.795,83 92.604,00



Inscripciones clients 0 9.329 1.388,34 0

Total 18.392.128 11.497.793 157.067,71 144.442,24

Realizadas las comprobaciones oportunas se determina que no todos los importes contabilizados por el obligado tributario en las cuentas 62704 "Congresos y Jornadas", 62705 "Cursos Clients Work" y 629000027 y 62909011 " Bolsas de colaboración" son fiscalmente deducibles. Proceden en base a ello los siguientes ajustes:

1999.....20.435.017 ptas.

2000.....23.530.176 ptas

2001.....201.247,61 euros

2002.....214.467,21 euros

2.- En concepto de depreciación por obsolescencia constan contabilizados en las subcuentas 610070000 y 61006000, los importes siguientes:

1999.....41.713.124 ptas

2000.....101.592.313 ptas

2001.....541.611,95 euros

2002.....89.087,01 euros

No habiendo quedado a juicio de la Inspección debidamente justificada la obsolescencia o depreciación de los elementos patrimoniales correspondientes, sólo se admite el carácter deducible de aquellos que corresponden a elementos que fueron físicamente destruidos, considerándose deducibles en los periodos en que fueron objeto de destrucción y no antes: Los importes cuya destrucción queda acreditada son:

2001.....258.909,01 euros

2002.....174.507,42 euros

3.- Los importes contabilizados por el obligado tributario en las cuentas 629000097 " Servicios Empresas Grupo" y 62909013 " Serv. y Asesorías Intercompany" que corresponden a los importes facturados por la entidad Menarini Industrie Farmaceutiche Riunite SRL no se consideran fiscalmente deducibles. Sus importes son:

1999: 50.298.791 ptas

2000: 44.483.807 ptas

2001: 291.626,53 euros

2002: 431.463,41 euros

4.- El obligado tributario efectuó ventas durante el periodo que abarca del 18 de marzo de 2002 a 31 de diciembre de 2002 a la entidad Menarini Diagnósticos Ltda., sociedad domiciliada en Portugal por importe de 4.869.900 euros. Según la Inspección ha quedado acreditado en el curso de las actuaciones que en las operaciones comerciales realizadas entre Menarini Diagnósticos Ltda. y el obligado tributario se determinaron precios inferiores a los que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes: De acuerdo con el cálculo que consta en el Informe ampliatorio, procede practicar un ajuste al resultado contable por importe estimado de 1.296.742,64 euros.

5.- Las deducciones practicadas por el obligado tributario en los periodos 2000 y 2001 por inversiones en activos fijos nuevos son superiores a las procedentes al no acreditarse los requisitos legales para disfrutar de dicha deducción. Por todo ello, la Inspección considera improcedente 8.636.281 de los 10.101.756 ptas. aplicados en el 2000 y los 57.745,60 euros aplicados en el 2001, ambos en concepto de deducciones por inversiones en activos fijos, toda vez que, según la justificación documental aportada, las adquisiciones efectuadas de elementos calificados por el propio obligado tributario dentro de dicha categoría, ascendieron sólo a 29.309.493 ptas.

Como consecuencia de dichas modificaciones se incluye la siguiente propuesta de liquidación:

Periodo 1999(ptas) 2000(ptas) 2001(euros) 2002 (euros)

Base Imponible 333.908.592 473.340.194 3.013.454,08 4.339.816,85

cuota íntegra 116.868.007 165.669.068 1.054.708,93 1.518.935,90

Deducciones 22.820.122 32.819.342 285.232,69 160.805,22

Cuota líquida positiva 94.047.885 132.849.726 769.476,24 1.358.130,68

Reten. ingr.cta 2.264 4.274 19.439,60 118,95

Cuota 94.045.621 132.845.452 750.036,64 1.358.011,73

El obligado tributario expuso su disconformidad con el contenido del acta, y previa emisión del reglamentario Informe ampliatorio por parte del Actuario, con fecha de 22 de febrero de 2006 se dicta por la Jefatura de Inspección acuerdo de liquidación en el que se confirma en su integridad los ajustes propuestos por la Jefatura de Inspección, si bien se corrigen errores de cálculo en las bases determinadas en el Acta relativas a los ejercicios 2001 y 2002, resultando finalmente la siguiente liquidación definitiva:

Periodo 1999 2000 2001 2002

Base Imponible 2.006.831,05 2.844.831,86 3.214.701,69 4.554.284,06

Cuota íntegra 702.390,87 995.691,15 1.125.145,59 1.593.999,42

Deducciones 137.151,70 197.248,23 285.232,69 160.805,22

Cuota líquida 565.239,17 798.442,92 839.912,90 1.433.194,20

Ret. ingr. y pag cta. 13,61 25,69 19.439,60 118,95

Autoliquid. 76.590,66 2.253,13 399.079,51 594.097,13

Cuota acta A01 252.098,01 317.913,75 92.196,21 19.787,62

Cuota acta A02 236.536,89 408.679,12 329.197,58 650.038,50

De todo lo anterior resulta una cuota tributaria global de 1.624.452,09 euros, intereses de demora de 310.648,72 euros, integrando todo ello una deuda tributaria de 1.935.100,81 euros. La liquidación es notificada el 24 de febrero de 2006.

Frente a dicha liquidación interpuso reclamación económica administrativa ante el TEAC que fue desestimada en virtud del Acuerdo de 20 de diciembre de 2007.

La actora funda su pretensión impugnatoria en el presente recurso contencioso administrativo en las siguientes cuestiones: 1º) Improcedencia de la regularización correspondiente a los gastos relativos a "Congresos y Jornadas", "Cursos clientes/Work" y "Bolsas de colaboración"; 2º) Improcedencia de la regularización relativa a los gastos de "Depreciación por obsolescencia"; 3º) Improcedencia de la regularización relativa a los servicios prestados por A. Menarini Industrie Farmaceutiche Riunite S.R.L.; 4º) Improcedencia de la regularización relativa a las operaciones realizadas con Menarini Diagnosticos, Ltda. De Portugal; 5º) Improcedencia de la regularización relativa a las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material.

TERCERO.- La primera de las cuestiones planteadas es la referente a la regularización correspondiente a los gastos relativos a "congresos y jornadas", "cursos clientes/work" y "bolsas de colaboración", que el TEAC rechaza como deducibles, por cuanto son gastos asumidos por la empresa en los conceptos referenciados y ocasionados por personas que no forman parte de la empresa, y en relación a lo cuales considera el TEAC que no se ha probado la existencia de una relación directa entre los rendimientos de su actividad y los gastos realizados.

La actora sostiene que son gastos de desplazamientos y manutención de profesionales sanitarios no integrantes de la plantilla de la compañía con ocasión de su asistencia a congresos y eventos en los que ésta participó y que tienen como finalidad exclusiva la promoción de los productos por ella comercializados, por lo que son plenamente deducibles, de conformidad a lo dispuesto en el art. 14.1 e) de la LIS.

Afirma que por la Inspección y el TEAC no se cuestionó la deducibilidad de la actividad promocional desarrollada por la Compañía en diferentes eventos (Congreso de Diabetes, entre otros) y la deducibilidad de los gastos de instalación, funcionamiento de stands, gastos generados por la asistencia a los eventos del personal de la Compañía, la entrega gratuita de objetos a los asistentes, etc., mientras que los gastos relativos al transporte, hospedaje e inscripción de los profesionales asistentes a dichos eventos no son admitidos, cuando en realidad responden a la misma finalidad promocional. Manifiesta que, en todo caso, dichos gastos fueron ocasionados por profesionales sanitarios - nunca por familiares o terceros- y que es práctica habitual en el sector sanitario y farmacéutico la participación en congresos y eventos que junto a la divulgación de las novedades y avances científicos sirven de plataforma para promocionar sus productos. Sostiene que los referidos gastos son acordes con la normativa que regula los gastos de promoción y relaciones públicas



relativos a productos sanitarios contenida en la Ley 25/1990, del Medicamento y el RD 414/1996, por el que se regulan los productos sanitarios, así como con el Código de Buenas Prácticas integrante de los Estatutos de la Federación Nacional de Empresas de Tecnología Sanitaria.

Añade la actora que el propio TEAC, en resolución de 24 de octubre de 2003, recaída en la reclamación nº 3.568/00, establece que los gastos en concepto de gastos y alojamiento de profesionales sanitarios para la asistencia a congresos y reuniones sobre temas médicos o científicos, se encuadran en el marco de la "hospitalidad" a que se refiere el art. 31.1 del RD 414/1996 siendo deducibles en el Impuesto sobre Sociedades al contribuir directa o indirectamente a la promoción de los productos y servicios de la entidad recurrente.

Afirma que, al no discutirse por el TEAC ni la justificación documental del gasto ni su correcta contabilización, la razón por la que no se admitieron fue la ausencia del requisito de la necesidad y su correlación con los ingresos, criterio que, en su opinión no se ajusta a la nueva doctrina jurisprudencial en esta materia (cita sentencia del TS de 15 de abril de 2003) así como los criterios contenidos en la Ley 43/1995. Cita igualmente Consulta de la DGT de 10 de junio de 2002 que reconoce la deducibilidad de los gastos de una entidad farmacéutica para sufragar la asistencia a congresos profesionales a médicos que no pertenecen a su plantilla cuando estén relacionados con una actividad promocional de la compañía.

El artículo 14.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que "no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: ...e) Los donativos y liberalidades", especificando inmediatamente que "no se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Tiene señalado el Tribunal Supremo (desde la sentencia de 1 de octubre de 1997) en relación con los "gastos deducibles" tras la entrada en vigor de la Ley 43/1995 que "el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos: 1.º) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2.º) los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3.º) los gastos realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios, y 4.º) los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto".

La normativa contenida en la nueva Ley permite colegir que ya no se exige probar indubitadamente que el gasto sea necesario, pero sí que sea real, que esté documentado fehacientemente, que se halle debidamente contabilizado y que esté "correlacionado con los ingresos".

Nos hallamos, por tanto, ante una cuestión de prueba, bien entendido que la carga de acreditar aquellos extremos en relación con los gastos cuya deducibilidad se pretende corresponde al interesado, que ha de demostrar tanto la existencia del supuesto de hecho que justifica su pretensión (la realidad de los gastos), como el cumplimiento por dicho supuesto de las exigencias establecidas en la norma jurídica que invoca a su favor (su deducibilidad).

En el presente supuesto, considera la Sala que por parte de la recurrente ha sido acreditado de forma suficiente la justificación documental del gasto, su contabilización y que dicho gastos responde a la finalidad de promocionar los productos por ella comercializados, siendo coincidente este criterio con el mantenido por la propia Administración (resolución del TEAC de 24 de octubre de 2003), en relación a unos gastos de idéntica naturaleza a los que son objeto del presente recurso.

En la resolución de referencia, afirma el Tribunal Administrativo que " puesto que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, no exige que los gastos sean "necesarios" para ser fiscalmente deducibles, y habiendo quedado acreditada la realidad de los gastos efectuados, así como la identidad de las personas destinatarias de los mismos y su relación con el sector en el que la empresa realiza su actividad, hay que concluir que tales gastos contribuyen, directa o indirectamente, a la promoción de los productos y servicios de la entidad, por lo que, de acuerdo con lo previsto en el art. 14.1 e) de la Ley 43/1995, no pueden calificarse como liberalidades".

Por ello, debe estimarse la demanda en este particular.

CUARTO.- En segundo término, procede examinar la provisión por obsolescencia de aparatos médicos contabilizados por la entidad por importes de 541.611,95 € y 89.087,01 € y que corresponden principalmente a maquinaria e instrumental médico sanitario. Según expone la resolución del TEAC consta debidamente certificado por Auditor independiente que en los ejercicios regularizados fue destruido físicamente material médico por importes de 258.909,01 € y 174.507,42 €. Y que el Inspector consideró que no estaba justificada la obsolescencia de dichos elementos al no aportarse documentación acreditativa del precio de mercado a que



debe referirse dichos elementos por lo que solo se acepta como gasto fiscalmente deducible los importes que se acreditan como realmente destruidos en ambos ejercicios.

Aduce el TEAC que se solicitó a la entidad la documentación acreditativa del valor de mercado a 31 de diciembre que fue considerado al efectuar la contabilización del gasto y en su caso, la documentación que acredite fehacientemente la destrucción, desaparición o cualquier otra circunstancia que justifique su eliminación como activos de la empresa, y que mientras que la documentación referente a la destrucción quedó perfectamente respaldada, no ocurre lo mismo en cuanto a los supuestos elementos depreciados por obsolescencia ya que no consta justificación documental alguna relativa a los ejercicios 1999 y 2000, aportándose una escueta relación global de los elementos afectados en el ejercicio 2001 respecto de los que se señala la indicación D (desvalorizar) o D y D (desvalorizar y destruir) sin mayor detalle o explicación y lo mismo en cuanto al ejercicio 2002 constando explicaciones genéricas e inconcretas sobre la causa de la depreciación.

La actora, por el contrario, aduce que en el curso de las actuaciones aportó además de los mencionados cuadros internos, comunicaciones y notas internas relativas a la depreciación de los elementos, prueba que considera idónea, ya que nadie mejor que el propio personal de la empresa, conocedor del sector, es quien puede indicar claramente los motivos de la depreciación de cada uno, siendo en la mayoría de los casos, productos que han quedado obsoletos tecnológicamente y que ya no se fabrican ni se suministran con lo que su valor de mercado es nulo.

La cuestión aquí planteada guarda estrecha relación con el art. 114 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, obligación que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, según el párrafo 2º del citado precepto.

En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, SAN de 4 de octubre de 2001) que *"a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 ... compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el "onus probandi". En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas"*.

Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que «en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor».

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994 ».

La función que desempeña el art. 1214 del Código y en la actualidad el art. 217 de la LEC, es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación



inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Esto es, debe, ante todo, tenerse en cuenta que con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse en cuenta que, con arreglo al artículo 115 de la misma Ley, "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes".

En el supuesto que se examina, el apoyo de la actora para justificar la dotación examinada por depreciación de sus productos, han sido los informes, comunicaciones y notas internas del personal de la empresa reactiva a la depreciación de los elementos, obrantes en el expediente de gestión, si bien debe ya adelantarse que los referidos documento, carente de cualquier otra prueba adicional, no pueden considerarse suficientes a los efectos por ella pretendidos.

En efecto, correspondiendo a la parte actora, conforme al art. 114 de la LGT, la carga de probar que los elementos depreciados han sufrido un envejecimiento en el mercado o una depreciación duradera que justifique la dotación de la correspondiente provisión, debe concluirse que tal prueba no se ha producido con la fuerza necesaria para alcanzar la consecuencia pretendida, esto es, la deducibilidad fiscal de la referida dotación.

De otro lado, no se ha dado cumplimiento a los requisitos contenidos en las normas del vigente Plan General de Contabilidad, que exige que con anterioridad a dotar en la cuenta de provisión deberá efectuarse una correcta valoración de las existencias al precio de adquisición o coste de producción respetando la norma contable de valoración y efectuando los ajustes que correspondan, sin que la parte actora haya aportado, ni ante la Inspección, ni en esta vía jurisdiccional, una valoración de los referidos elementos en el mercado referida al cierre del ejercicio, según le fue requerido por la Inspección.

En suma, la ausencia de prueba de la efectiva depreciación de los productos por obsolescencia, han de llevar también a la Sala a considerar que las dotaciones realizadas no resultan fiscalmente deducible, siendo así que el único argumento a favor de la depreciación (como son los referidos informes y notas internas) no puede servir a los efectos pretendidos no sólo por falta de concreción sino porque fueron emitidos por el propio personal de la empresa, lo que ha de llevar también a entender que no concurren en el caso las circunstancias exigidas por las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad (ante la ausencia de normas específicas en la LIS) y que según la norma 13.4 debe cuantificarse no solo el valor de mercado en la fecha del cierre del ejercicio, sino también el valor de los elementos depreciados con medios de prueba suficientes así como las causas a que obedece la depreciación, lo que la actora no ha acreditado en el supuesto enjuiciado.

Las consideraciones expuestas conducen a la desestimación del recurso en este punto.

QUINTO.- A continuación analizaremos la cuestión relativa a los gastos por servicios de apoyo a la gestión facturados a la entidad española por otra entidad del grupo, A Menarini Industrie Farmaceutiche Riunite SRL, respecto a los que el TEAC entendió, al igual que la Inspección que su correlación con los ingresos no estaba demostrada.

El TEAC señala que ni los servicios prestados a la reclamante que se supongan remunerados por los pagos asumidos por ella, ni la correlación que pudiera tener con los ingresos, ha sido probada por la reclamante, pues del análisis de los mismos, se desprende que se trata de un contrato que, en sí mismo no permite establecer la conexión con las cantidades pagadas ni precisar en qué medida los cargos girados por la matriz inciden siquiera indirectamente en la cuenta de resultados de la recurrente, o lo que es lo mismo, no permiten apreciar en qué consisten los servicios prestados dada la generalidad y falta de concreción de los conceptos consignados en el contrato y las correspondientes facturas.

La actora en su escrito de demanda analiza los servicios prestados y afirma que de la documentación aportada en el curso de las actuaciones inspectoras y en la posterior vía económico administrativa, se acredita su efectiva prestación, como tal contrato de prestación de servicios, así como la actividad promocional realizada por AMIFR, los gastos asumidos por AMIFR en la celebración de congresos y reuniones internacionales, los contratos de distribución a nivel internacional negociados por AMIFR con diversos proveedores, así como explicación y detalle de los costes asumidos y reparto de los mismos entre las filiales. Aduce, que la relación directa entre las prestaciones de los servicios y el precio de los mismos se acredita por cuanto el coste repercutido a las filiales se corresponde exactamente con el coste soportado por AMFR en la prestación de los servicios corporativos y es repartido entre las filiales de acuerdo a criterios racionales, dada la imposibilidad

de individualizarlo para cada filial, de conformidad con lo dispuesto en el art. 16.5 de la LIS y en el informe de la OCDE que cita.

Un correcto enjuiciamiento de la cuestión planteada, exige partir de los siguientes datos obrantes en el expediente.

Consta en el expediente contrato de formalizado entre A. Menarini Industrie Farmacéutiche Riunite, S.R.I, y MENARINI DIAGNOSTICOS SA de fecha 4 de Abril de 1995 en virtud del cual la entidad española ha venido recibiendo cargos por importe de 50.298.791 ptas (1999), 44.483807 ptas. (2000), 291.626,53 euros (2001), y 431.463,41 euros (2002).

Las facturas omitidas por A. Menarini Industrie Farmacéutiche Riunite, S.R.I. al obligado tributario contienen la siguiente descripción: "Settlement for consultancy's services (strategic management, marketing, financial, organisation, research and development, customer support, training)"

En el referido contrato se deja constancia, entre otros extremos, de los siguientes servicios a prestar por la entidad italiana: Servicios, Gestión Estratégica, Marketing Organización y Asistencia Técnica, Investigación Y Desarrollo, Atención Al Cliente y Formación.

Asimismo se hace constar en dicho contrato que: "1. MD deberá abonar a MENARINI en concepto de los Servicios prestados por MENA R durante el año 1995 la cantidad prevista en liras italianas de 445.000.000 (cuatrocientos cuarenta y cinco millones) con sujeción a las siguientes condiciones: teniendo en cuenta que las partes han determinado dicha suma basándose en el coste previsto que asumirá MENARINI para la prestación de los Servicios y el volumen previsto de compra de productos por parte de MD a MENARINI, al final del año 1995 la cantidad definitiva se calculará basándose en el coste real de los Servicios asumidos por MENARINI y en el volumen de compra de producto por parte de MD a MENARINI.

2. MENARINI deberá emitir las facturas correspondientes dos veces al año.

3. MD deberá hacer efectivos los pagos en liras italianas en un plazo de 60 (sesenta) días tras la fecha de las facturas.

4. Las partes determinarán anualmente el volumen de Servicios prestados por MENARINI con efectos a partir del 1 de enero de cada año, de conformidad con los criterios establecidos en la cláusula 6. 1

La Inspección considera que se trata de gastos cuya correlación con los ingresos de la entidad no ha sido demostrada. Por su parte, la entidad aduce que una vez aportados los contratos así como determinada documentación relacionada, no existe razón para mantener su no deducibilidad, y que bastaría con que el en cuestión esté justificado contablemente para que su admisión como gasto se produjera, debiendo ser la Inspección de Hacienda la que debe justificar las razones de la no admisión como deducible, cuestión que no ha realizado en este expediente.

SEXTO.- Esta Sala se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre los requisitos exigibles para la consideración de los controvertidos gastos como deducibles. Citamos, por todas, la sentencia de 4 de diciembre de 2007 (recurso 623/2004), en la que señalábamos lo siguiente:

<< En relación a la deducción de gastos de apoyo a la gestión, el artículo 16.5 de la Ley 43/1995 dispone lo siguiente:

"La deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca en base a un contrato escrito, celebrado con carácter previo, a través del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Especificará la naturaleza de los servicios a prestar.

b) Establecerá los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad".

Conforme al tenor del precepto referido para que los gastos sean deducibles resulta necesario no solo que los servicios se hayan prestado de forma efectiva, tal y como sostiene la recurrente, sino también que se cumplan el resto de los requisitos que el referido precepto legal establece, a saber:

1. Que su importe se establezca en base a un contrato escrito celebrado con carácter previo.

2. Que en el contrato se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos, a tal efecto, por la entidad que los presta.

3. Que en el contrato se especifique la naturaleza de los servicios a prestar.



4. Que en el contrato se establezcan los métodos de distribución de los gastos atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad."

Se desprende del precepto analizado que lo que se debe distribuir son los gastos incurridos por la entidad prestadora de los servicios, pero por imperativo del apartado 5 de dicho artículos se trata de repartir sólo los costes soportados por la prestadora de los servicios, sin margen de beneficio alguno.

La actora, en su escrito de demanda, sostiene la deducibilidad de tales gastos que considera acreditados en base a los documentos incorporados al expediente así como otros documentos redactados en inglés, algunos de ellos debidamente traducidos, que se aportan con el escrito de demanda. Manifiesta que Jacob Sereland S.L. y la entidad francesa SERETE celebraron un contrato en 1991 que está vigente hasta el 30 de septiembre de 1997 y posteriormente otro con otra entidad del grupo residente en Francia denominada Serete SNC. Afirma que la estructura organizativa y de gestión del grupo desde el año 1991 tenía una doble implicación. Serete, la matriz del grupo situada en Francia debía prestar una serie de servicios de gestión y administración que aprovecharan todas sus filiales y la contraprestación pactada debía fijarse con base a criterios adecuados en función del aprovechamiento de los mismos para cada una de las filiales.

Añade que en el contrato firmado se contemplan los servicios de apoyo a la gestión que serían prestados por Serete y que engloban lo siguiente: asistencia a la definición de la política general, líneas de desarrollo estratégico y medios a poner en marcha para alcanzarlos; financiero, contable y de asistencia a la gestión de tesorería; comercial y en concreto de identificación de objetivos comerciales; comunicación interna y externa y relaciones con los poderes públicos, especialmente instituciones comunitarias. La realidad de tales servicios se concreta en distintas actividades de la matriz que demuestran la efectiva involucración de la misma en la gestión de sus filiales, lo que supone respecto de Jacob Sereland S.L. que sus responsables debían acudir a reuniones y congresos organizados por Serete en los que se fijaban objetivos, se analizaba el desarrollo local del negocio y se sentaban directrices homogéneas para todo el grupo.

Afirma que las reuniones celebradas y la asistencia a congresos con estos objetivos (cuyas pruebas se aportaron en vía administrativa) lo fueron para analizar la situación de las entidades del grupo y que la existencia de dichas reuniones indica una coordinación y centralización de criterios a nivel corporativo que redundan en beneficio de SERETE.

Por otro lado, la actora aporta con el escrito de demanda un Informe sobre imputación de gastos por estos servicios, elaborado por la entidad Ernst & Young LLP para Jacobs Engineering Group Inc, íntegramente redactado en inglés, en el que se ofrece una metodología razonable y justificada para la imputación de costes de apoyo a la gestión a filiales extranjeras. Igualmente aporta diversas declaraciones personales de los responsables de los departamentos involucrados en dichos servicios en los que, en su parecer, no solo se confirma la realidad de los mismos sino que se ofrece una visión global de las actividades realizadas. Asimismo se ha incorporado a la demanda una declaración jurada de la Directora Financiera de Jacobs France S.A. referente a la imputación de los gastos generales de las oficinas centrales de Jacobs Engineering Group y otra declaración jurada de la Directora de la Asesoría Jurídica de Serete, durante los ejercicios regularizados, relativa al precio cargado por Jacobs Serete por sus servicios profesionales, prestados directamente a Sereland durante los ejercicios 1996 a 1999. Asimismo han sido aportados a la demanda otros dos documentos del Vicepresidente del grupo para Europa meridional sobre los gastos cargados por Jacobs Serete por sus servicios profesionales.

QUINTO.- La resolución del TEAC impugnada parte de que la documentación aportada como son la asistencia a reuniones y congresos, viajes, etc, no demuestran la efectividad de las prestaciones realizadas y que en relación con los criterios de distribución de los gastos y su consiguiente retribución, no solo no se han aportado los costes específicos incurridos sino que se limita la actora a establecer un porcentaje de retribución sobre las ventas, incumpliendo la referida fórmula de retribución. Por ello, concluye el TEAC que al no haberse aportado por la recurrente prueba fehaciente que demuestre tanto la efectividad de la prestación del servicio como la racionalidad en la retribución amparándose en los criterios de continuidad y racionalidad, procede desestimar la pretensión de la reclamante.

El Abogado del Estado en su contestación a la demanda puntualiza que la realidad de un gasto no se debe confundir con la realidad de la salida de fondos de la filial con destino a la matriz, ni de una filial a otra del mismo grupo, lo que puede obedecer a muy diversos motivos, y entre ellos, el reparto de beneficios. Sostiene el representante de la Administración que la realidad y la necesidad exigen acreditar que el concreto gasto asignado a la filial, responde a un interés y beneficio real de la filial, y no de la propia matriz o de otras filiales del grupo, así como que, obviamente la medida en que el gasto asignado por estos conceptos a una filial determinada responde a las necesidades e intereses reales de esa filial, de modo que pueda asegurarse, de modo análogo, a lo que ocurre con las normas sobre "precios de transferencia".



Por el contrario, la actora afirma que las pruebas aportadas en acreditación de la efectividad de la prestación de los servicios controvertidos, no han sido desvirtuadas convenientemente por la Administración, conculcando con ello su derecho a la tutela efectiva. Afirma que, en contra de las manifestaciones del Abogado del Estado, dichas pruebas han sido presentadas a lo largo de todo el procedimiento y no solo en esta vía contencioso-administrativa y prueba de ello es que hubo de solicitar que se completara el expediente, a la vista de que cuando se le dio traslado para formular demanda se percató de que en el expediente administrativo no constaba ninguno de los documentos aportados en fase de inspección. Añade que, con el objeto de que dichas pruebas pudieran ser analizadas convenientemente, adicionalmente ha buscado otro tipo de documentación acreditativa de la realidad de los citados servicios, habiéndose encontrado en un Informe elaborado por una entidad independiente y de reputado prestigio y en las declaraciones personales de los directores de los departamentos involucrados en la prestación de los mismos.

SEXTO.- A tal respecto, con carácter previo a cualquier otra consideración y en relación con la cuestión ahora debatida, consistente en la deducibilidad de ciertos gastos, hay que partir de que la normativa aplicable al presente litigio es la que se contiene en el artículo 14 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. El primero de los preceptos citados comienza señalando que "no tendrán la consideración de partidas deducibles (...) los donativos y las liberalidades, si bien especifica que "no se considerarán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos o costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Debe comenzarse señalando que la Sala, entre otras, en sus Sentencias de 7 de abril de 1998, 14 y 16 de marzo y 6 de julio de 2000 ya expuso que «para que pueda hablarse de «gasto deducible», se requiere la concurrencia de una serie de requisitos:

- 1º.- La justificación documental de la anotación contable, de conformidad al art. 37.4 del Reglamento del Impuesto.
- 2º.- La contabilización del gasto (según se desprende del citado art. 37, en su conjunto).
- 3º.- Su imputación a la base imponible en el ejercicio de su procedencia, conforme al art. 88.1 del Reglamento del Impuesto; y
- 4º.- La «necesidad» del gasto, como exige el artículo 100.1 del Reglamento en concordancia con el art. 13 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS).

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 13, mencionaba, como "partidas deducibles" para determinar los rendimientos netos, y con carácter general, a los "gastos necesarios", haciendo una enumeración de los específicamente integrados en ese concepto general, exigiendo el propio precepto que esos "gastos generales" deben cumplir una finalidad: la de que hayan servido "para la obtención de aquéllos", es decir, de los rendimientos que el artículo 3.2 expresa.

El concepto de "gastos necesarios" no es cuestión pacífica. Del precepto citado, se desprende que la "necesidad" del gasto es tendencial, en el sentido de que han de estar orientados o dirigidos a la "obtención" de ingresos. Esta característica del "gasto necesario" puede ser contemplada desde una doble perspectiva: primera, positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, criterio que sigue el citado art. 13 de la Ley 61/78, en el que gasto e ingreso están directamente relacionados, al entender el gasto como un costo de los rendimientos obtenidos. Y, segunda, negativa, como contraria a "donativo" o "liberalidad"; criterio mantenido en el art. 14.1.e) de la Ley 43/95, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y doctrina jurisprudencial SSTs. 17 de febrero de 1987, 20 de septiembre de 1988, 20 de enero de 1989, 27 de febrero de 1989, 14 de diciembre de 1989, 25 de enero de 1995, entre otras.

Ambos criterios no son incompatibles, sino complementarios, al contemplar la "necesidad del gasto" desde esa doble perspectiva.

En este sentido, y siguiendo este criterio interpretativo, se puede concluir que en el concepto de "gasto necesario" subyace una fundamentación finalística del mismo, ligada al concepto de partida deducible, y, por tanto, al de coste en la obtención de ingresos».

En virtud del régimen de carga de la prueba establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria, corresponde a quien pretende la deducción acreditar no sólo la existencia del gasto sino también su naturaleza y finalidad, o, lo que es lo mismo, la conexión existente entre el gasto realizado y la generación de rendimientos. En tal sentido debe recordarse que, en virtud de lo que se dispone en el citado artículo 114 de la Ley General Tributaria, "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer



su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos de los mismos", lo cual está relacionado con el actual artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -antiguo artículo 1214 del Código Civil-, que establece la regla a efectos de determinar a quién le corresponde la carga de la prueba en la acreditación o afirmación de hechos o derechos, y sin olvidar que en función de lo que se determina en el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, los actos administrativos tienen la presunción de validez, correspondiendo siempre al interesado la carga de la prueba a efectos de poder desvirtuar dicha presunción legal.

Por lo que hace al requisito de la justificación del gasto, y con cita, que aquí se reproduce, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 1989 se señala que "la realidad deberá de ir acompañada de una prueba con la acreditación de esos gastos mediante facturas, y no mediante su simple contabilización, ya que el mero apunte contable nada dice por sí solo ... deberá de ser acreditada y patentizada su realidad mediante algo más que un mero asiento contable, porque así lo exige el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que atribuye la prueba de los hechos constitutivos de un derecho a aquel que lo alega, y en el presente caso, quien pretende beneficiarse como gasto deducible por ser necesario para la obtención de los ingresos".

SEPTIMO.- A la luz de la anterior doctrina procede examinar los gastos cuya deducibilidad se discute en el presente recurso, según el relato de hechos que se ha hecho constar en los anteriores fundamentos jurídicos.

Los controvertidos gastos, por tanto, son los correspondientes a los pagos efectuados por la actora por apoyo a la gestión, como consecuencia del contrato de este tipo que la hoy recurrente tiene suscrito con SERETE, la matriz del grupo situada en Francia por servicios de asesoramiento prestados, tanto a la sociedad española como a otras filiales, a cambio de una contraprestación pactada que debía fijarse con base a criterios en función del aprovechamiento de los mismos por cada una de las filiales.

La Sala, aplicando la doctrina anteriormente expuesta, no puede aceptar la deducibilidad de tales gastos y, por ende, comparte plenamente la decisión respecto de éstos alcanzada, por cuanto no resulta acreditada en primer término la justificación de la determinación del coste como consecuencia del contrato suscrito en 1991 y vigente hasta el 30 de septiembre de 1997. La empresa española manifiesta que aunque la retribución pactada era un determinado porcentaje sobre las ventas, éste no se aplicó, satisfaciéndose otro importe distinto, aduciendo que se facturaron los costes efectivamente incurridos por SERETE en la prestación de los servicios, sin cumplirse por tanto la fórmula de retribución pactada de un porcentaje sobre las ventas y sin que se aporte prueba alguna sobre los costes incurridos, con lo que se incumple el requisito de la continuidad en los criterios establecida en el apartado 5 del art. 16 LIS, siendo así que la insuficiencia de dicha documentación para probar la deducibilidad de dichos gastos ya fue declarada por el TEAC en la resolución ahora recurrida.

La Inspección rechazó la deducibilidad de dichos gastos por no haberse aportado documentación en la fase de comprobación que justificase los servicios demandados a la extranjera, el coste de cada uno de ellos, con identificación del personal y tiempo empleados, conclusión que fue confirmada por el TEAC en la resolución, ahora combatida, por no haberse aportado adecuada justificación de tales gastos, frente a lo cual la actora, manifiesta que se trata de servicios que se prestan de forma continua y recurrente, por lo que aporta una serie de mensajes escritos relacionados con los servicios prestados, certificaciones emitidas por representantes de las empresas prestatarias y un informe de auditor independiente, amén de haber contabilizado adecuadamente dichos gastos.

La prueba documental incorporada al proceso tampoco es hábil para probar el gasto que se pretende deducir con todo su detalle, pues al margen de lo que se ha afirmado sobre la necesidad de factura completa, los datos aportados carecen de la necesaria especificación por conceptos y servicios prestados.

A mayor abundamiento, y en relación con el ejercicio 1997 (1-1-97 a 30-9-97), no existe correlación directa entre beneficios derivados de los servicios ya que según las propias alegaciones de la actora la base imponible en ese ejercicio es superior a la del ejercicio 1996 pero los gastos son menores, por lo que no existe relación entre las cantidades satisfechas y el beneficio obtenido.

A este respecto, la Sala entiende que no se ha acreditado que los gastos soportados por la filial, responda aun beneficio real y directo de la propia filial, y no de la matriz o de otras filiales, ya que como se ha afirmado y la Sala ha sostenido reiteradamente, los gastos imputados a una filial solo resultan fiscalmente deducibles en la medida en que resulte probada esa interrelación entre necesidad y efectividad del gasto, lo que la Sala considera no resulta suficientemente acreditado en el presente supuesto, en que la parte ha aportado por primera vez en esta vía jurisdiccional una serie de prueba documental, que tampoco acredita la realidad y necesidad de los servicios. Y ello, porque en primer término se ha aportado un informe de una consultora privada (documento nº 1 acompañando a la demanda) que además de estar emitido a petición de la interesada, se encuentra redactado en inglés, lo que incumple lo previsto en el art. 144 de la LEC, de que todo documento que esté redactado en idioma que no sea el castellano debe ir acompañado de su correspondiente traducción, obligación que incumbe a la parte. De otro lado, también se aportan con el escrito de demanda unas certificaciones de ejecutivos de distintas



empresas (documentos 2 a 6 del escrito de demanda), todas ellas también vinculadas con la recurrente, mediante las que se pretende acreditar la efectividad de la prestación de los citados servicios. Tales documentos, con independencia de su corrección formal, pues en efecto se encuentran debidamente traducidos y con la apostilla de la Haya, carecen a juicio de la Sala del imprescindible requisito de imparcialidad y objetividad para tener la consideración de prueba objetiva.

A este respecto cabe señalar que el principio fundamental, recogido en el artículo 24.1 de la Constitución de obtener la tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales, comporta la exigencia de que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, lo que, indudablemente significa que en todo proceso judicial debe respetarse el derecho de defensa contradictoria de las partes contendientes o que legalmente debieran serlo, mediante la oportuna dialéctica de alegar y justificar, procesalmente, el reconocimiento judicial de sus derechos e intereses.

Así, debe recordarse la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en sus Sentencias 31/1986, de 20 de febrero, 38/1981, de 23 de noviembre y 28/1987, de 5 de marzo de 1987, con arreglo a la cual el artículo 24.2 de la Constitución, y el adecuado juego de la proscripción de la indefensión, ha convertido en un derecho fundamental el de utilizar las medidas de prueba pertinentes en cualquier tipo de proceso en el que el ciudadano se vea involucrado.

El derecho de defensa comprende, pues, como una de sus facetas más relevantes, precisamente la de proponer y practicar la prueba que el interesado estime oportuna y adecuada a sus intereses. La potestad del Tribunal en orden a la denegación de las que sean innecesarias, superfluas o impertinentes, debe resultar de las actuaciones o explicarse motivadamente por el órgano enjuiciador.

En definitiva, de los datos obrantes en el expediente administrativo y de los documentos aportados (muchos de ellos redactados en inglés) o en francés, la Sala no deduce la existencia de justificación suficiente de las condiciones legal y reglamentariamente exigidas para la deducibilidad de los gastos de actual referencia, justificación que, tal y como se expone en el acuerdo de liquidación, "resulta necesaria ya que al hallarnos ante entidades vinculadas, por pertenecer al mismo grupo internacional, lo que se puede estar produciendo en realidad es una transferencia de beneficios".

Conforme a lo expuesto, y de una valoración conjunta de la prueba aportada en el presente procedimiento así como la obrante al expediente administrativo, resulta que en los supuestos de reparto de gastos, enumerados en el contrato, de los servicios de apoyo a la gestión que se recogen en el mismo, no se cumple, al menos, uno de los requisitos exigidos en el art. 16.5 de la Ley 43/95 para que tales gastos sean fiscalmente deducibles en las sociedades beneficiarias de los respectivos servicios, requisitos que no pueden tildarse de meramente formales, toda vez que tienen como finalidad acreditar la realidad y utilidad económica para la entidad de que se trate de las actividades financiadas. Por otro lado, entiende la Sala, a diferencia de lo expuesto por la actora en su escrito de conclusiones que no se trata de que el TEAC no haya desvirtuado que dichos servicios no se hayan prestado, sino que, en virtud de la carga de la prueba, es la parte quien debe probar la efectividad de la prestación de los referidos servicios, lo que a juicio de la Sala no resulta debidamente acreditado por las razones expuestas. >>>

La aplicación los criterios expuestos al caso ahora enjuiciado, conduce necesariamente a la desestimación de la demanda en este extremo, con la consiguiente confirmación de la resolución impugnada, por cuanto, según consta detalladamente en el acuerdo de liquidación, la Inspección requirió a la entidad recurrente en la vía de gestión a que acreditara el concreto contenido de los servicios prestados por AMIFR, con la obligación de aportar documentación o cualquier otro elemento de prueba que permitiera determinar cuales fueron las concretas actividades y tareas por esta desarrolladas, áreas empresariales en las que incidieron los servicios presuntamente prestados y los beneficios, utilidades y ventajas que obtuvo. También le fue solicitada justificación documental acreditativa del coste real de los servicios prestados. Lo que cumplimentó la actora aportando un escrito redactado en italiano, que después de su debida traducción fue analizado por el Actuario, llegando a la conclusión, de que la actora no había aportado documentación alguna acreditativa de que AMIFR realizara ningún tipo de actividad que pudiera redundar en beneficio de la filial española ni de la ventaja o utilidad que para ésta pudiera derivarse de las actividades realizadas por aquella, añadiendo que tampoco había sido aportada documentación acreditativa de las pretendidas actividades de formación del personal de la recurrente ni de las publicitarias de espectro corporativo, de las actividades de asesoramiento técnico respecto de productos, de resolución de incidencias de orden técnico, realización de reuniones internacionales o de los costes compartidos por la celebración de congresos internacionales.

Por el contrario, continúa el Actuario exponiendo que, en las actuaciones de comprobación se ha puesto de manifiesto la realización por el obligado tributario de sus propias actividades publicitarias, así como la repercusión específica de los costes en que incurren otras sociedades del grupo por la celebración de los congresos internacionales (facturas aportadas), siendo la única documentación aportada por la interesada



el documento redactado inicialmente en lengua italiana, escritos elaborados por la interesada y su matriz que, por sí solos, no acreditan los extremos requeridos relativos a la prestación de servicios efectiva.

Conforme consta en el acuerdo liquidatorio, la larga lista de servicios detallados en el Anexo al contrato formalizado entre la sociedad matriz y la filial, según se desprende del análisis de las facturas aportadas, están limitados a cuatro conceptos: "Dirección de marketing internacional", "Planificación de Compras", "Desarrollo del negocio y licencias" y "Marketing Internacional".

La Inspección afirma que en ninguna de estas cuatro áreas se ha justificado por la actora la prestación material de ni uno solo de dichos servicios, y explica en el informe ampliatorio de forma detallada la ausencia de justificación de las razones alegadas por la parte en relación al pretendido ahorro de costes (derivado de la negociación global con el proveedor como consecuencia de la centralización de las compras del grupo por parte de la matriz), ya que esto no parece que redunde directamente en beneficio de la recurrente sino que es absorbido por la matriz, pues sus filiales, y en concreto la filial española satisface el precio que la primera le exige y que incorpora un margen adicional al precio de compra inicial del producto.

Se concluye en el acuerdo liquidatorio afirmando que carece de sentido la diferenciación efectuada por la recurrente en su escrito aportado el 14 de diciembre de 2004, entre "División Corporativa" y "Filial italiana", pues la hoy recurrente efectúa las compras a AMIFR Divisioni Diagnostici, con un número de registro: 395270481 y los presuntos servicios de management fees son facturados a la recurrente por AMIFR Divisione Diagnostici con idéntico número de registro , de donde se deduce que no existen dos unidades empresariales con costes y estructuras distintas , sino que el sujeto que percibe los pagos por las compras efectuadas es el mismo que el que factura la presunta prestación de servicios de apoyo a la gestión.

SEPTIMO.- Como se ha expuesto en el anterior fundamento, y en función de la carga de la prueba, corresponde a la recurrente la acreditación de que los servicios presuntamente prestados por la matriz en los cuatros conceptos citados, le suponen una ventaja o utilidad real y de otro lado que dicha ventaja resulta proporcional a los desembolsos que debe soportar, el sobreprecio satisfecho por las compras que le realiza a la matriz y el pago directo de las facturas que esta semestralmente le emite.

Por ello, una vez analizados los datos obrantes en el expediente, la Sala comparte íntegramente las conclusiones alcanzadas por la Inspección y el TEAC, consistentes, en que, partiendo del anterior presupuesto, de un lado ésta pese a sus extensas manifestaciones articuladas en el escrito de demanda, sigue sin acreditar la prestación de concretos servicios que redunden en su beneficio y de otro que las transferencias de rentas efectuadas a favor de la matriz, respondan a la prestación de servicios concretos, sin que para ello sea suficiente las genéricas afirmaciones que se contienen en el escrito de demanda así como las especulaciones relativas a las diferencias entre el "management fee" con el mayor coste en las adquisiciones a AMIFR y la justificación de la efectiva prestación de servicios en el accionariado de la recurrente, al sostener que AMIFR no es la socia única, sino que participa en su capital junto a otras entidades, lo que representa un escaso porcentaje y que uno de los servicios más importantes que recibe de AMIFR es la obtención de licencias para poder comercializar los productos junto con los servicios logísticos que consisten en comprar a los distintos proveedores para Europa y después enviar el producto a la filial para que lo comercialice en España.

Por el contrario, pese a los esfuerzos de la parte, considera la Sala que no se ha justificado suficientemente que la concreta actividad que la matriz haya podido desarrollar, tenga su reflejo en un específico beneficio para la recurrente, pues no existe documentación en relación a las pretendidas actividades formativas del personal, de las publicitarias de espectro corporativo, de actividades de asesoramiento técnico respecto de productos o resolución de incidencias o la realización de reuniones internacionales y costes compartidos por la celebración de congresos. Por el contrario de las actuaciones de comprobación efectuadas por la Inspección se constata que la recurrente asume los costes de sus propias actividades publicitarias así como la repercusión en sus cuentas de los costes en que incurren otras sociedades del grupo por la celebración de congresos internacionales. Y en lo relativo a las compras , tampoco se acepta que una parte de los gastos en que incurre la entidad italiana por la realización de sus actividades, deban ser repercutidas también a la filial, en función de las compras que ésta realice, pues los referidos gastos ya han sido asumidos indirectamente por las filiales con anterioridad al satisfacer el precio de compra de los productos que adquiere a la matriz, incrementado en el margen comercial que ésta calcula atendiendo a su concreta estructura de costes , pues la italiana ya obtiene una transferencia de rentas de la filial por vía de las compras, al facturar la italiana a la filial española un margen unitario una vez repercutidos los gastos accesorios y de manipulación en los que ha incurrido, por lo que no parece admisible una segunda transferencia de rentas por este mismo concepto, como de forma directa ha sido efectuado por la actora, argumentando que se trata de retribuir los servicios de apoyo a la gestión que le hubiere podido prestar la italiana, que, reiteramos, la Sala considera que no resulta suficientemente justificada por las razones anteriormente apuntadas, y que se encuentran expuestas detalladamente en el Acuerdo liquidatorio, criterios que son íntegramente compartidos por la Sala, y a los que



nos remitimos, sin que hayan sido desvirtuados por las genéricas manifestaciones de la actora, obrantes en sus escritos de demanda y conclusiones .

En consecuencia de lo expuesto debe desestimarse este motivo de impugnación.

OCTAVO.- Acto seguido examinaremos la regularización practicada relativa a las ventas efectuadas por la entidad recurrente a Menarini Diagnósticos LTDA de Portugal. La Inspección y el TEAC se remiten al contenido del Convenio entre España y Portugal para evitar la doble imposición, cuyo art. 9 dispone que:

" Cuando a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han obtenido por causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia".

Sostiene el TEAC que este mismo principio es el recogido en el art. 16 de la Ley 43/1995 para operaciones entre partes vinculadas y que tanto los Convenios internacionales como la Ley del Impuesto, han optado como criterio de valoración de dichas operaciones el del valor normal de mercado entre partes independientes, con el fin de evitar la transferencia de beneficios.

Afirma el TEAC que la recurrente durante el ejercicio 2002 realizó ventas a dicha sociedad por importe de 4.869.900 € y en escrito de 2 de Febrero de 2005 se afirma por el interesado que: *" En nuestra sede, de Badalona tenemos una plataforma logística que distribuye los productos a España y Portugal. Para los envíos a Portugal facturamos a nuestra filial a precio de coste del producto (precio de compra al proveedor + gastos de importación). Dado que los precios de compra normalmente no varían durante el año, establecemos cada mes de Enero una lista de precios de transferencia válida para todo el ejercicio salvo variaciones significativas en el coste de adquisición de algún producto"*

Adicionalmente, en el escrito de fecha 4 de mayo de 2005, el obligado tributario dejaba, a su vez, constancia de lo siguiente: *" Diariamente España factura a Portugal todos los productos servidos a sus clientes al precio de coste (idéntico para ambos países) más un margen mínimo del 1%. En este punto nuestra filial portuguesa tiene un mayor coste del citado porcentaje que se considera aceptable en el contexto global de las operaciones."*

El transporte y el seguro de la mercancía desde nuestros almacenes a los clientes en Portugal son a cargo de nuestra filial en dicho país.

Con cada factura España carga a Portugal, en concepto de prestación de servicios logísticos, un 2,21 del valor de dicha factura como pago a cuenta."

En diligencia de visita de fecha 18 de febrero de 2005, y de fecha 17 de mayo de 2005 se requirió la aportación de una muestra significativa de las facturas emitidas por el obligado tributario en el periodo 2002 a clientes nacionales que actúen en calidad de mayoristas, en las que se incluyan alguno de los productos vendidos a la compañía portuguesa. Consta el estudio comparativo de precios fijados a la entidad portuguesa en relación con los fijados usualmente en dicho ejercicio 2002 a otros clientes mayoristas, datos y cálculos no rebatidos expresamente por el interesado en su escrito, el cual fundamenta su oposición a la regularización en que la entidad residente en España sustituye a la entidad matriz italiana, tal y como se venta actuando anteriormente, creándose una central logística que realiza el servicio de distribución y cobrando unos honorarios por ello.

A la vista de todo lo anterior se aprecia una clara diferencia entre los precios facturados a clientes mayoristas y la entidad del Grupo residente en Portugal, sin que quepa admitir que dichas ventas están respaldadas por un contrato intergrupo de apoyo logística, ya que las normas y principios sobre precios de transferencia se centran en determinar si la operación se habría producido entre partes independientes, y de no ser así, se prescinde de la realidad jurídica, (en este caso el contrato de servicios logísticos intergrupo), para realizar los ajustes correspondientes a efectos fiscales, cuya principal fundamentación estriba, (y cuya oposición debería centrarse) en demostrar que los precios acordados intergrupo difieren del acordado entre partes independientes. Habiéndose probado tal circunstancia (pags 21 a 24 del acuerdo de liquidación), sin que haya sido dichos cálculos desvirtuados por el interesado, el TEAC considera que no cabe sino confirmar la regularización practicada, por ser ésta de conformidad a derecho.

La actora, por el contrario, impugna la errónea comparación que, a su juicio, se efectúa por la Inspección entre situaciones y negocios distintos y manifiesta que la refacturación que realiza a Menarini Portugal de los



productos previamente adquiridos a la central italiana, forma parte del contrato de prestación de servicios en virtud del cual actúa desde 2002 como centro logístico de Menarini Portugal.

Afirma la actora que, en el dictamen pericial aportado en fase de prueba y ratificado en presencia judicial, se analizan las transacciones vinculadas con la filial portuguesa, a efectos de determinar el valor de mercado, y que en dicho informe, se concluye, que la remuneración obtenida por la recurrente como consecuencia de tales operaciones, es la adecuada, sin que quepa asemejar la relación existente entre Menarini Diagnosticos y la filial portuguesa, al ser ambas distribuidoras de los productos para sus respectivos mercados, con la existente entre Menarini Diagnosticos y los mayoristas que operan en España, pues son distintas las posiciones que ocupan en sus respectivos mercados.

NOVENO.- En el Acuerdo de liquidación, se indica que la relación comercial que mantiene Menarini Diagnosticos de Portugal con la recurrente es la propia de un cliente mayorista, por lo que la española no debe soportar coste alguno por la promoción y marketing, comercialización, establecimiento de canales de distribución u otros, vinculados a la venta del producto en el país de destino, y considera que el precio comparable que más se ajusta a la relación comercial mantenida entre las entidades vinculadas, sería aquel que exige el obligado tributario en sus relaciones comerciales con otras mayoristas.

Para ello, el Actuario realiza un estudio, en donde examina un conjunto de productos que representan el 46,5% de las ventas efectuadas a la portuguesa, y el margen comercial bruto sobre el precio de coste exigido a otros clientes no mayoristas, llegando a la conclusión de que ha oscilado entre el 18,15% y el 103,88% y en otro estudio se determina que los costes comerciales que la recurrente soportó en 2002, representan un 17,70% del valor de las ventas, excluyéndose de dicho estudio las efectuadas a mayoristas y otras empresas del grupo. Partiendo de ello, la Inspección realiza un ajuste distinguiendo entre productos respecto de los que se ha aportado documentación acreditativa de ventas efectuadas a otros comerciantes mayoristas en el mismo periodo, que representan un 7% del valor declarado de las ventas efectuadas a la portuguesa, y aquellos productos respecto de los que se han aportado datos suficientes para calcular el margen comercial bruto sobre el precio de coste exigido a otros clientes no mayoristas, que representan un 46,50% del valor declarado de las ventas efectuadas a la portuguesa, llegando así a la conclusión de que, en las operaciones comerciales efectuadas entre la recurrente y la portuguesa, se determinaron precios inferiores a los que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes, y conforme a los métodos indicados debe practicarse un ajuste positivo al resultado contable en el ejercicio 2002, por un importe de 1.296.742,64 €, en corrección de los precios de transferencia fijados por las partes durante el periodo que va del 18 de marzo de 2002 al 31 de diciembre de 2002.

Mientras que el informe del perito aportado con el escrito de demanda, sin embargo, llega a otro resultado, y en la página 79 del mencionado informe, se concluye afirmando que en la operativa comercial entre Menarini España y Menarini Portugal se dan dos tipos de transacciones, una transmisión de productos de diagnóstico y una prestación de servicios logísticos. Se afirma en el expresado informe, que las operaciones de venta de producto de la recurrente a sus clientes españoles, no pueden compararse con las operaciones comerciales con Menarini Portugal, por cuanto las funciones y riesgos que asume la española son completamente distintos, añadiendo que ambas compañías ocupan la misma posición en la cadena de distribución de los productos de diagnóstico del grupo, aunque las desarrollan en mercados geográficos distintos, siendo esta, a su juicio, la razón por la que no puede asimilarse la entidad portuguesa a ningún cliente de Menarini España, ni tampoco cabe asimilar ninguna de estas compañías a un operador mayorista, por ser sus funciones las propias de un distribuidor comercial en sus respectivos mercados, mientras que las funciones del mayoristas son el depósito, almacenaje y entrega de mercancías.

Continúa exponiendo el perito que las funciones y riesgos asumidos por Menarini España en su operativa con Menarini Portugal equivalen a los que asume una empresa de servicios logísticos, no asumiendo función ni riesgo alguno derivado de la distribución o venta de los productos, razón por la que Menarini España solo debe ser remunerada por los referidos servicios logísticos, y por ello el análisis sobre precios de transferencia debe centrarse en si el importe que cobra por esos servicios cumple el principio de libre competencia, estimando el Perito que dichos servicios han sido valorados a precios de mercado, y en consecuencia cumplen el expresado principio, por lo que no procedía efectuar ajuste alguno.

Hemos de partir de que hasta marzo de 2002, la filial portuguesa adquiría los productos a sus respectivos proveedores (la mayoría de ellos a la central italiana), los almacenaba y los comercializaba y es a principio del año 2001 cuando se decidió que la gestión logística de la filial portuguesa se realizara a través de la filial española que se encargaría de realizar las compras, almacenar productos y distribuirlos directamente a los clientes de la filial de Portugal. El contrato de 28 de febrero de 2002, establece que la española se compromete a suministrar a los clientes de la filial de Portugal, desde su plataforma logística de Barcelona, los productos que le indique la portuguesa y como precio de este servicio se estableció un 2,2% calculado sobre el valor de



las guías de remesa resultantes de los pedidos efectuados, lo que sería revisado a final de año respecto de la diferencia que pudiera existir entre el coste contable logístico y el 2,2 establecido, corriendo los gastos de transporte desde Barcelona a cargo de la filial portuguesa, mientras que los costes de personal, material de envase y acondicionamiento así como de estructura inmobiliaria y mobiliaria serían a cargo de la española. El procedimiento utilizado consiste en que la filial portuguesa solicita a la española los productos y esta le factura los productos entregados a sus clientes por el precio de coste más un margen simbólico del 1%, y al final de mes le factura con carácter provisional el 2,2 % del valor de la facturación, en concepto de prestación de servicios logísticos.

El TEAC, en la resolución combatida hace referencia a la Diligencia de 18 de febrero de 2005 y la de 17 de mayo de 2005, en que se le requirió a la parte para la aportación de una muestra significativa de las facturas emitidas en el periodo 2002 a clientes nacionales que actúen en calidad de mayoristas, en las que se incluya alguno de los productos vendidos a la compañía portuguesa, y a partir de los datos aportados por la actora en respuesta a dicho requerimiento, se llega al resultado del estudio comparativo efectuado por el Actuario, conclusión anteriormente expresada, y en la que el Actuario considera que existe una clara diferencia entre los precios facturados a clientes mayoristas y los facturados a la entidad del grupo residente en Portugal, sin que quepa admitir que dichas ventas se encuentran respaldadas por un contrato intergrupo de apoyo logístico, ya que las normas y principios de precios de transferencia se centran en determinar si la operación se habría producido entre partes independientes, y de no ser así se prescinde de la realidad jurídica, en este caso el contrato de servicios logístico intergrupo, para realizar los ajustes correspondientes a efectos fiscales, cuya principal fundamentación estriba en demostrar que los precios acordados intergrupo difieren del acordado entre partes independientes.

El Derecho Comparado y la doctrina científica denominan 'precios de transferencia' ("transfer prices") a aquellos que utilizan y pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, con el fin de permitir y conseguir, a través de la fijación de tal clase de precios convenidos entre ellas, el transferir o traspasar beneficios o pérdidas de unas a otras -situadas, en muchas ocasiones, en países distintos-.

Y las legislaciones de los países afectados tratan de impedir tales transferencias que, pueden tener motivos de diversa índole, incluso no fiscal mediante la utilización de 'ajustes fiscales extracontables', resultado de aplicar a tal efecto precios de libre mercado entre sociedades independientes ("arms's length").

Esta problemática provocó que la OCDE aconsejara a los países miembros que ordenaran a sus respectivas Administraciones "examinar y ajustar, si es necesario, los precios de transferencia practicados entre empresas asociadas, para calcular sus beneficios imponibles y a reforzar la mutua colaboración sobre una base bilateral", lo que tiene su reflejo en la firma de Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal, entre los que se encuentra el suscrito con Portugal anteriormente citado y el art. 9 del mismo

Partiendo de ello, ha de convenirse que el precepto en cuestión recoge el principio de libre competencia y permite, en lo que aquí interesa, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinadas operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes. En definitiva, el Convenio autoriza a regularizar al contribuyente cuando se acredite que la actuación realizada (de la que derivan beneficios o pérdidas con transcendencia tributaria) ha estado exclusivamente determinada por su vinculación con las empresas a las que está asociado, de suerte que pueda colegirse que esa misma operación no habría sido realizada si no concurriera esa vinculación.

Como ya ha señalado esta Sección en sentencia de 21 de mayo de 2009, dictada en el recurso núm. 416/05, << la aplicación del precepto en cuestión no aparece supeditada a la calificación de la operación de que se trate como "simulada" o "fraudulenta". Si se constata la ausencia de libre voluntad en el contribuyente, si puede afirmarse que la actividad en cuestión ha estado exclusivamente determinada por la vinculación entre las sociedades y si se infiere claramente -de los datos acreditados- que idéntica operación no habría sido efectuada por sociedades independientes las autoridades fiscales competentes podrán efectuar los ajustes correspondientes. Por otra parte, tampoco es una cuestión que dependa de la valoración a la que se refiere el recurrente cuando alude a la necesidad de acudir a los criterios del artículo 16 de la Ley del Impuesto. Lo esencial no es tanto la determinación del importe de la operación o la cuantía de la misma, sino la constatación fehaciente de que se ha realizado -o no- en condiciones ajenas a la libre competencia.>>.

Por lo que, en definitiva, no discutida la vinculación entre las empresas intervinientes en las operaciones reflejadas como consecuencia de su carácter de sociedades vinculadas, la cuestión nuclear que subyace es la de si esa misma operación hubiera sido o no realizada por sociedades independientes y en condiciones de libre mercado, pues en caso de constatarse tal circunstancia habría que concluir que el Convenio Internacional



citado habilita a la Administración Tributaria a efectuar la regularización del contribuyente en los términos efectuados en la resolución ahora impugnada.

La Sala ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estas cuestiones. Citamos, entre otras muchas la sentencia dictada el 20 de diciembre de 2007 en el recurso 568/2004, donde nos pronunciábamos en el siguiente sentido:

<< El adecuado análisis de dicha cuestión exige partir del tenor del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dispone

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La finalidad perseguida por el precepto es la de evitar la alteración que pueda producirse en aquellos precios en los que las voluntades de las partes intervinientes es concurrente, obedeciendo al mismo propósito de búsqueda de un beneficio fiscal no reconocido expresamente por la norma.

En consecuencia, tratándose de "operaciones vinculadas", el denominado "precio de transferencia" se determinará conforme "con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes".

En este sentido, el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1979 sobre "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales", habla de "precio de transferencia" como el que existe "cuando en la relación económica existente entre dos sociedades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquel que sería acordado entre dos sociedades independientes", y manifiesta que dicho precio no existiría, dadas las circunstancias y calidades de dichos productos.

La doctrina jurisprudencial, al respecto, tiene declarado: "La ausencia de voluntades contrapuestas dentro del grupo societario origina que sus transacciones económicas no sigan la ley de la oferta y la demanda, por lo que, por muy diversos motivos, los precios de dichas transacciones no son los propios del mercado de libre competencia. Estos precios dirigidos se denominan «precios de transferencia», porque permiten transferir el beneficio de unas sociedades a otras, por conveniencias muy diversas, entre ellas la minoración de la carga fiscal. La vinculación o poder de decisión dentro del grupo permite no sólo la utilización de precios de transferencia, sino la retención de beneficios, que no se distribuyen por las filiales a su sociedad matriz, o la subcapitalización de las filiales, de manera que éstas se financian de modo excesivo a través de préstamos o créditos de la matriz, para así disminuir su beneficio, por deducción de elevados intereses, en comparación con la normal y prudente financiación de las empresas con capitales propios, o la imputación de gastos de la matriz a sus filiales".

Añade, su vez, la Sala que: «Estas conductas han originado muchos quebraderos de cabeza a todas las Haciendas públicas de los países avanzados y así han sido contempladas por sus Organizaciones internacionales, recuérdese los siguientes Rapports de la OCDE: Recomendaciones sobre precios de transferencia y empresas multinacionales de 16 de mayo de 1979, Efectos fiscales de la infra-capitalización de las sociedades de 26 de noviembre de 1986, Reparto de costes de gestión y servicios proporcionados por la sede central de 24 de abril de 1984, o de la Comunidad Económica Europea, entre cuyos acuerdos, destaca la propuesta de Directiva COM (76) 611, de 25 de noviembre de 1976, concerniente a la eliminación de las dobles imposiciones en los casos de corrección de beneficios entre empresas asociadas, que desembocó en el Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990 (ratificado por España el 10 de abril de 1992)." Esta misma sentencia, después de hacer un recorrido histórico de la evolución del tratamiento de los precios de transferencia sigue declarando: "(...) La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable al caso de autos, se encaró por primera vez, con carácter general, con el fenómeno de la «vinculación» entre sociedades o de éstas con personas físicas (socios, consejeros y sus familiares), que tipificó en el artículo 16, apartado 4, basándose fundamentalmente en participaciones en el capital, al menos, del 25 por 100, de relaciones personales de dependencia y en todo caso en el ejercicio de funciones que implicasen el poder de decisión. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, siguiendo la distinción entre, de una parte, los rendimientos de explotaciones económicas, de actividades profesionales o artísticas y los derivados de elementos patrimoniales no afectos a las actividades anteriores, y de otra, los incrementos y disminuciones de patrimonio, distinguió, y esto es muy importante para la resolución de este recurso, los supuestos posibles de vinculación en dos grandes grupos, el propio de los rendimientos mencionados, que obviamente constituían el gran bloque de los precios de transferencia, por subfacturación de ventas y exportaciones, sobrevaloración de las compras e importaciones, pagos por servicios prestados (seguros, fletes, publicidad), royalties y cánones por uso de patentes, marcas, modelos, Know-how, I +D (investigación y desarrollo), es decir precios de transferencia que generan desde la perspectiva de España,



menos ingresos y/o más gastos de las sociedades residentes en España o de las Centrales, y establecimientos permanentes en España. Este grupo, denominado de operaciones vinculadas y sus ajustes, es al que se refiere exclusivamente el artículo 16, titulado «Valoración de ingresos y gastos», apartados 3, 4, y 5, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre . (...)». La sentencia citada concluye, entre otras consideraciones, que "La tesis que sostiene la Sala, y que reiteramos en los fundamentos de derecho que siguen, es que el artículo 16, apartados 3 a 5 de la Ley 61/1978, es aplicable solamente a las operaciones vinculadas que se incardinan dentro de los componentes del hecho imponible, consistentes en **rendimientos** de explotaciones económicas, actividades profesionales o artísticas, y en **rendimientos** de elementos patrimoniales cedidos, no afectos a explotaciones económicas y demás actividades citadas, (...). Por supuesto, cuando la norma tributaria se basa en el precio realmente convenido, siempre le es dado a la Administración tributaria, descubrir las ocultaciones cometidas, mediante el ejercicio de su acción comprobadora, pudiendo el sujeto pasivo, en consecuencia, aportar las pruebas de contrario que considere convenientes a su derecho." (Tribunal Supremo, Sentencia de fecha 11 de febrero de 2000)».

En el supuesto que nos ocupa, las operaciones que motivan la aplicación por la Inspección del artículo 16 de la Ley del Impuesto Sociedades vienen referidas a las ventas realizadas por la sociedad Lácteas del Atlántico a las sociedad Clesa Portuguesa Industria de Lacticinios, sociedades entre las que concurre el supuesto previsto en el apartado segundo, letra d) del precepto ("existe vinculación entre dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el art. 42 del Código de Comercio , reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el art. 43 del mismo (...), sosteniendo la recurrente, en primer término, que la operación, contemplada en su conjunto, no producía una menor tributación en España, puesto que de incrementarse los precios de venta de los productos a CLESA PORTUGUESA en los términos propuestos por la Inspección, correlativamente se produciría una provisión de cartera fiscalmente deducible en España por las mayores pérdidas que tendría esta filial -al aumentarse el valor de sus compras-

A este respecto, hemos de señalar que con independencia de que en el ejercicio de referencia la entidad portuguesa presentara pérdidas en su cuenta de resultados, lo que resulta indudable es que al vender la sociedad española por debajo del valor de mercado, está disminuyendo artificialmente su resultado y, por tanto, la base del impuesto sometida a tributación, por lo que el ingreso en el Tesoro es inferior al debido. Como acertadamente expone el TEAC, si se contabiliza vía provisión las pérdidas derivadas de la venta de las mercancías a precios de mercado cuando se obtengan los beneficios procedentes de su comercialización por parte de la filial, éstos se imputarán a la cuenta de resultados mediante la reversión de la provisión, sin embargo, si directamente se contabiliza un menor precio de venta en ningún momento los beneficio que se obtendrían en el futuro derivados de ese inferior precio en los productos vendidos a la filial se imputarían a resultados, y por tanto, no tributarían.

En definitiva, estima la Sala que sí que se ha producido un perjuicio para la Hacienda Pública al haberse utilizado precios inferiores a los de mercado en las ventas efectuadas a la filial portuguesa.

En segundo término, sostiene la improcedencia del método utilizado. Hay que partir de que el art. 16 de la Ley 43/1995 ...establece en el apartado tres "Para la determinación del valor normal de mercado la Administración Tributaria aplicará los siguientes métodos: a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación. b) Supletoriamente resultarán aplicables: a) Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes. b) Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienes las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios. c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas". El desarrollo del procedimiento para efectuar la valoración de las operaciones realizadas a precios de mercado se contempla en el artículo 15 del R.D. 537/1997 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En los términos que recoge este precepto reglamentario, se notificó a la entidad Clesa como sociedad dominante del Grupo 1/85 el inicio del procedimiento para realizar la valoración por el valor normal de mercado de las operaciones de venta realizadas por Clesa y Lácteas del Atlántico a la entidad portuguesa Clesa Portuguesa



Industria de Lactinios; dictándose acuerdo de valoración por el Inspector Jefe el 29 de noviembre de 2000, en virtud del cual se determina que "los precios de venta de los productos a la vinculada portuguesa, no sólo es inferior al valor normal de mercado, determinado de la forma que más adelante se justifica, sino también al coste total unitario de producción y, más aún, inferior incluso al coste de fabricación de tales productos". El método de valoración elegido de los contemplados por el artículo 16, es el previsto en el apartado tres, letra b.a), es decir, "el consistente en incrementar el coste de producción de los bienes en el margen que obtiene el sector", motivando la elección de este método en base a "que parte de los productos se fabrican exclusivamente para su venta a Clesa Portuguesa, aunque puedan ser equiparables a otros de venta nacional, que no hay clientes de Clesa comparables a Clesa Portuguesa y que las condiciones de venta a dicha sociedad tanto de Clesa como de Lácteas del Atlántico, son distintas a las que se establecen con los clientes nacionales habituales" y desarrollando de forma detallada la mecánica seguida para realizar la valoración.

La recurrente, al igual que ya hiciera en la vía económico-administrativa previa, se opone al criterio de valoración elegido en base a las recomendaciones de la OCDE, así como, en el perjuicio que se genera a las empresas españolas que desarrollan operaciones en el exterior a través de filiales. Sin embargo, la Sala ratifica la conclusión alcanzada en la resolución que se revisa toda vez que la Inspección ha adoptado un acuerdo de forma motivada explicitando las razones que justifican la aplicación del artículo 16 y haciendo uso de uno de los métodos que la norma reglamentaria le habilita utilizar para establecer el valor normal de mercado que, además, constituye uno de los mecanismos que recoge el Informe de la OCDE citado por la recurrente.

De otro lado, respecto al perjuicio que, según la recurrente, se produce a las entidades españolas, el acuerdo de valoración afirma que se han prescindido de aquellos productos que "por su menor incidencia o por situaciones coyunturales anómalas de mercado" hubieran desvirtuado, perjudicando a los contribuyentes, la valoración realizada, de tal forma que, "se han depurado los gastos totales de la empresa, eliminando todos aquellos costes sobre los que pudiera recaer el menor indicio racional de no ser imprescindibles para las concretas ventas a la filial portuguesa" no siendo admisible que, utilizando la vía de los precios de transferencia, se trasladen beneficios generados por la empresa española a la portuguesa con el consiguiente perjuicio para la Administración Tributaria española.

Por último, respecto a la utilización de los datos estadísticos del sector lácteo español como margen comparable, es necesario indicar que el método elegido está constituido por el margen habitual en operaciones similares, y no pueden ser más similares aquellas actividades realizadas por empresas del mismo sector donde opera el sujeto pasivo cuyo reflejo en forma de beneficios generados y, por tanto, margen comercial se encuentra en los datos que anualmente elabora el Instituto Nacional de Estadística para el sector donde desarrolla su actividad la empresa vendedora, sin que por parte del sujeto pasivo se aporte ningún dato o prueba que acredite lo erróneo de tal porcentaje ni siquiera respecto del mercado portugués.

Finalmente, la referencia que la actora hace a la posible vulneración del principio de libertad de establecimiento, debe rechazarse, pues la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas citada por la parte se limita a una cuestión diferente, la norma de subcapitalización, materia específica que por tanto no cabe extender al objeto del presente litigio que son los precios de transferencia.>>

DECIMO.- Pues bien, y aún dejando constancia de que el supuesto enjuiciado en el presente recurso y el analizado en el recurso anteriormente transcrito, obviamente no son idénticos, la Sala llega a la misma conclusión que en el supuesto citado, al entender que la regularización practicada por la Inspección efectuando los correspondientes ajustes por las operaciones comerciales realizadas entre la hoy recurrente y su vinculada portuguesa resulta procedente, y ello por las siguientes razones:

1º) La Sala comparte el criterio expuesto por el Inspector Actuario en el acuerdo liquidatorio, que parte de las propias afirmaciones de la actora que reconoce que " para los envíos a Portugal facturamos a nuestra filial a precio de coste del producto (precio de compra al proveedor+gastos de importación). Dado que los precios de compra normalmente no varían durante el año, establecemos cada mes de enero una lista de precios de transferencia válido para todo el ejercicio, salvo variaciones significativas en el coste de adquisición de algún producto... ". " Diariamente España factura a Portugal todos los productos servidos a sus clientes al precio de coste (idéntico para ambos países) más un margen mínimo del 1%.

2º) No aparece debidamente acreditado ni justificado, a juicio de la Sala, la naturaleza de los servicios logísticos que, según la actora se prestan desde la sede de Barcelona a la portuguesa y que motivan la refacturación que ésta hace de los productos previamente adquiridos a la matriz italiana. Esta Sala no comparte las manifestaciones efectuadas en el informe emitido por el Perito y aportado con el escrito de demanda, que ciertamente fue ratificado en presencia judicial y no fue impugnado ni sometido a ninguna aclaración por el representante del Estado, y ello, porque, de un lado el citado informe, según consta en el mismo, ha sido emitido por D. Valeri Viladrich Santallusia., cuya cualificación profesional es la de Abogado del Ilustre Colegio



del Abogados de Barcelona y socio del área de precios de transferencia de KPMG Abogados S.L. , pero que no obstante el respeto que nos merece, consideramos que no estamos vinculados por el mismo, habida cuenta que aquél no conforma ni una prueba documental propiamente (artículo 317, 319 y 324 LEC) ni una pericia de carácter técnico, puesto que no aporta un conocimiento técnico especializado en el sentido del artículo 335 de la LEC, único caso en el que estamos en presencia de una prueba en sentido estricto.

En efecto, el dictamen jurídico no documenta hechos que deban ser objeto de prueba técnica específica, ni tampoco aporta máximas de experiencia propias de un conocimiento especializado del que careciera el Tribunal, porque al haber sido realizado por un jurista, la opinión que en dicho informe se contiene y , no obstante el respeto que el mismo merece a la Sala, y aunque formalmente resulta admisible, no puede aceptarse en su contenido, porque en realidad encubre una pericial jurídica , que no cabe aceptar, no sólo porque la materia de interpretación de las normas es atribución exclusiva del tribunal sentenciador, que no precisa de auxilio alguno en esa tarea esencial, sino porque tales dictámenes de encargo llegan de ordinario a conclusiones favorables a los intereses de quien los encomienda.

Abundando en lo expuesto, conviene recordar que la prueba pericial, en su valoración, debe ser objeto de una doble reducción: a) la primera de ellas, que afecta a los hechos; b) la segunda restricción es de mayor calado y obliga a prescindir de las opiniones de los peritos en que se dictamine sobre cualquier cuestión de interpretación jurídica, respecto de cuya materia está rigurosamente excluida la prueba pericial, no sólo porque en materia de interpretación de las normas el órgano jurisdiccional no precisa de auxilio alguno de las partes, sino por la más poderosa razón de que admitir una "pericial jurídica" es tanto como quebrantar el equilibrio entre las partes procesales y, por ende, el derecho constitucional a un proceso con todas las garantías, en la medida en que se trata de imponer una determinada solución jurídica o desacreditar otra.

Afirmado lo anterior, el dictamen acompañado emitido por un profesional jurista de la elección de la entidad actora, resulta improcedente en su valor probatorio, siendo necesario dejar constancia de que la admisión como prueba de cualquiera que pudiera proponerse y, por tanto, las dificultades que presenta el examen previo y su inadmisión preliminar, son directa consecuencia de la aplicación a nuestro proceso del nuevo régimen de la prueba establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, que rige en el proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad de aquélla (disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción). Pero ello no obsta para que consecuentemente a la hora de su valoración haya de hacerse con arreglo a las normas de la sana crítica.

En conclusión, esta Sala, en el uso de las funciones de enjuiciamiento que le son propias, y efectuando una valoración conjunta de la prueba obrante en el presente procedimiento, conforme a las normas de la sana crítica, llega a la convicción de la procedencia del ajuste practicado por la Inspección y de la corrección de los criterios de valoración utilizados por el Actuario, ampliamente expuestos en el Acuerdo de liquidación, al que nos remitimos y en donde el Actuario, analiza la documentación y los datos requeridos a la recurrente, relativos a los precios de venta facturados a otros clientes de los mismos productos que en 2002 fueron comercializados a la entidad portuguesa, observando que solo seis de esos productos han sido también vendidos a clientes que actúan en calidad de mayoristas y que representan un 7% del valor declarado de las ventas realizadas y además y con fundamento en datos aportados por la parte, realiza un estudio comparativo entre las ventas declaradas, el coste y la diferencia existente así como el margen comercial cargado en función de las unidades vendidas con relación a ventas a clientes que no actúan como mayoristas, y que representan el 46,50 % del valor declarado , sin que el Actuario proponga corrección alguna en cuanto al resto de los productos, habida cuenta de la dispersión de artículos vendidos y el escaso peso de estos individualmente considerados en relación a la totalidad de las ventas, obteniendo, a través de estos cálculos, el resultado que consta en el referido acuerdo liquidatorio, que no ha sido desvirtuado por las genéricas e inconcretas afirmaciones contenidas tanto en la demanda como en el informe que la acompaña.

Por ello, considera la Sala, que en virtud de lo dispuesto en el art. 114 de la LGT, correspondía a la parte la carga probatoria de desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Inspección que no ha sido desvirtuado por las opiniones vertidas en el escrito de demanda y en el informe del Letrado que le acompaña, lo que determina la desestimación de este motivo de impugnación.

UNDECIMO.- El último motivo de impugnación se refiere a la regularización correspondientes a la deducción que la interesada practicó en los periodos 2000 y 2001 en concepto de deducciones por activos fijos nuevos con origen en el periodo impositivo de 1996 por importes de 10.101.756 pts y 57.745,60 €, aportando las facturas acreditativas de las adquisiciones efectuadas de elementos contabilizados en distintas categorías del activo inmovilizado por importe de 29.309.493 pts y del resto aportó varios listados titulados "borrador salidas de depósito de uso", de donde extrae la Inspección la conclusión de que la deducción aplicada tiene su origen en el movimiento contable en virtud del cual se procede a contabilizar como activo fijo a los aparatos analizadores cedidos a los clientes para el uso de los reactivos comercializados por la entidad. Por ello, la



Inspección en base a la documentación aportada solo consideró deducibles las adquisiciones efectuadas de dichos elementos en la cuantía de 29.309.493 pts.

Añade el TEAC que conforme a la Disposición Adicional 12 de la Ley 43/1995, los elementos patrimoniales deben tener la condición de activos fijos afectos al desarrollo de la propia actividad económica, lo que implica su afectación a la organización en que se desarrolla la actividad empresarial de la empresa y en este caso, los elementos del activo eran globalmente adquiridos y contabilizados inicialmente como existencias y posteriormente reclasificados como inmovilizado material en el momento en que era cedido su uso a los clientes en calidad de depósito de uso por lo que incumplen los requisitos de afectación al proceso productivo de la empresa.

La actora por el contrario, sostiene que cumple los requisitos de la deducción ya que adquirió un activo fijo nuevo del inmovilizado material afecto a la actividad económica pues eran activos no usados antes por la empresa, pese a que en un primer momento se contabilizan como existencias al desconocer su concreto destino. Argumenta que para la aplicación de la pretendida deducción y conforme a la Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995, se exigen dos requisitos, el primero que los elementos adquiridos sean elementos del inmovilizado material nuevos y el segundo que se afecten al desarrollo de la explotación económica de la entidad, y que, a su juicio se cumplen ambos requisitos, por cuanto la entidad aportó varios listados con el título de "borrador de salidas de depósito en uso" a efectos de justificar que la deducción aplicada tiene su origen en la adquisición de los citados aparatos analizadores y un muestreo de las facturas de adquisición de los mismos. Añade que se trata de máquinas analizadoras de las tiras reactivas comercializadas por la entidad para su cesión durante un plazo de tiempo considerable a los centros hospitalarios, aunque en el momento de su adquisición se contabilizaron como existencias y posteriormente y cuando se cedían se traspasaban a inmovilizado. Y por lo que respecta al segundo de los requisitos, afirma que los citados aparatos, aunque no se encuentran afectos al propio proceso productivo desarrollado por Menarini Diagnosticos España como parte del Grupo Menarini internacional, sin embargo sí que se encuentran afectos al proceso comercial y tienden de forma concluyente al desarrollo de su actividad empresarial.

La Disposición Adicional Duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que:

"1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos periodos impositivos. 2. La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción. 3. Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique, fuera inferior"

De la lectura del precepto se desprende que es requisito imprescindible el de la afectación y que los bienes pertenezcan al inmovilizado material de la empresa, circunstancia que se contradice con la propia actitud de la entidad que en el momento de la compra los contabiliza como existencias, lo que en principio, como afirma la Inspección imposibilita la deducción como por inversiones en activos fijos nuevos, y sin que la posterior reclasificación pueda considerarse apta para la deducción que se pretende, pues como la propia parte afirma, ésta solo se hace en relación a una parte de los aparatos adquiridos y en el momento de su cesión, debiendo entenderse que el derecho a la deducción debe vincularse al destino de los aparatos en el momento de su adquisición y a la función que la propia entidad le otorga en ese momento, no ofreciendo duda de que la entidad cuando adquiere los controvertidos aparatos los califica como existencias, siendo por tanto esa la naturaleza de los mismos, sin que sea factible cambiar dicha naturaleza en función de que sean o no cedidos, lo que, de un lado no sucede en todos los casos, y sin olvidar que, como la Inspección apunta, dichos elementos pueden ser transmitidos al cliente sin efectuarse previamente cesión de uso, lo que justifica su configuración inicial como existencias.

Debe recordarse que en materia de bonificaciones y deducciones no se admite la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito del hecho imponible (art. 23 de la LGT 230/1963).

Por lo que respecta al requisito de la afectación, una vez que los elementos se han calificado como existencias, no resultaría relevante este segundo requisito, que, no obstante, entiende la Sala que tampoco concurre en el supuesto que nos ocupa, habida cuenta de que la misma actora viene a reconocer que los referidos aparatos no se encuentran afectos al propio proceso productivo o comercial de la hoy recurrente Menarini Diagnosticos ni en una primera fase en que ya se califican por la empresa como existencias, ni tampoco en el momento posterior cuando se cambia esta nomenclatura, al cederse su uso a terceros.



Por ello considera la Sala que el derecho a la deducción debe vincularse a la naturaleza y destino del bien adquirido y la función que le otorgue el sujeto pasivo dentro de la estructura productiva de la empresa en el momento de su adquisición y en el caso enjuiciado y de la documentación aportada por la actora, consistente en " borradores salidas depósitos de uso", además de lo anteriormente expuesto, tampoco se desprende que los aparatos adquiridos hayan permanecido dentro de la categoría de activo inmovilizado durante al menos 5 años a partir de su adquisición como exige en la Disposición Adicional Duodécima de la Ley anteriormente transcrita, debiendo ser la actora quien, en aplicación de las normas de la carga de la prueba, debería haber acreditado tal circunstancia, y ello de forma concreta en relación a cada uno de los elementos reclasificados, pero no de forma generalizada como pretende la parte, por lo que, considera la Sala que la diferenciación efectuada por la Inspección que solo reconoce la deducibilidad de parte de dichos elementos resulta totalmente procedente.

De lo anterior deriva la confirmación de la regularización practicada en este particular.

DUODECIMO.- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMARparcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad MENARINI DIAGNOSTICOS S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de diciembre de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen, y **CONFIRMAR** la resolución recurrida por su conformidad a Derecho, salvo en el extremo relativo a gastos deducibles en los conceptos comprendidos en el fundamento jurídico tercero de la presente resolución que se anula, por resultar procedentes la deducibilidad de los citados gastos.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma. Sra. D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.