

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059765

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 11 de junio de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 47/2012***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Métodos de determinación del valor de mercado. Precio de reventa y margen neto operacional. Entidad dedicada a la distribución de semillas hortícolas para profesionales que adquiere semillas a la matriz no residente en virtud de un acuerdo que fija el "margen operacional inicial" en el 1,5 por ciento, basado en un estudio sobre precios de transferencia efectuado sobre una muestra de empresas que no son comparables por dedicarse a actividades diferentes. La Inspección, en cambio, aplicó el método del precio de reventa basado en un estudio sobre empresas comparables y sobre compras de la entidad a proveedores independientes en un ejercicio anterior y obtuvo un margen bruto sobre ventas del 51 por ciento. Es el recurrente quien ha de acreditar que el valor fijado por la Administración es erróneo. Tanto el método del precio de reventa como el del margen neto operacional son adecuados para determinar el valor de mercado. En este caso el estudio en el que se basó la entidad adolecía de importantes deficiencias, como el que las actividades de las empresas de la muestra eran distintas y que realizaban tanto producción como investigación. **Gastos de contribución a I+D.** La entidad no se había dedicado nunca a actividades de I+D. El que se acordase que pagase una cantidad por este concepto incumple los requisitos de que sea exigible por contrato escrito y que responda a criterios de distribución racionales. No procede la sanción por motivación insuficiente.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

PONENTE:*Don Ángel Novoa Fernandez*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000047 / 2012

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02948/2012

Demandante: ZERAIM IBERICA, S.A.

Procurador: FRANCISCO VELASCO MUÑOZ-CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

S E N T E N C I A N º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a once de junio de dos mil quince.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 47/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de ZERAIN IBERICA S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de de 2011 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos dictados por el Inspector Regional de Valencia de 15 de junio de 2010 por la que se liquida en impuesto de sociedades ejercicios 2006 y 2007 y se impone una sanción conexas de 1.793.274,13 €.

Es Ponente el limo. Sr. D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora interpuso, con fecha 9 de febrero de 2012, recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de de 2011 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos dictados por el Inspector Regional de Valencia de 15 de junio de 2010 por la que se liquida en impuesto de sociedades ejercicios 2006 y 2007 y se impone una sanción conexas de 1.793.274,13 €.

Segundo.

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que efectuó a través del escrito presentado en fecha de 25 de octubre de 2010, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando una sentencia que anule la citada Resolución y los Acuerdos de Liquidación y de Imposición de Sanción que confirma conforme a lo expuesto en el presente escrito de demanda".

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, la contestó mediante escrito presentado el día 15 de febrero de 2013, interesando la desestimación del recurso.

Cuarto.

Solicitado el recibimiento del pleito a prueba, por auto de 22 de marzo se acordó dicho recibimiento con el resultado obrante en autos, tras el cual se concedió a continuación a las partes sucesivamente, el plazo de diez

días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Concluido el procedimiento, se señaló para votación y fallo el día 28 de mayo de 2015, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2011 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos dictados pored Inspector Regional de Valencia de 15 de junio de 2010 por la que se liquida en impuesto de sociedades ejercicios 2006 y 2007 y se impone una sanción conexas de 1.793.274,13 €.

Son antecedentes de interés, a la vista del expediente administrativo y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

"PRIMERO: Por el indicado acuerdo de 15-6-10 se liquidó el impuesto y ejercicios señalados como consecuencia del Acta A-02 n° 71692023 incoada el 12-3-10 en el curso de un procedimiento inspector de alcance general.

La actividad de ZERAIM IBÉRICA consistió durante el período inspeccionado en la distribución mayorista de semillas hortícolas para profesionales de la agricultura.

Constituida en 1997, a 1-1-06 el capital social de ZERAIM IBÉRICA (ZI en adelante) pertenecía en un 25,99% a D. Jose Augusto y en el resto a GEDERA SEEDS INTERNATIONAL BV (Holanda) propiedad al 100% de ZERAIM GEDERA LTD., residente en Israel.

El 28-12-06 D. Jose Augusto vende su participación en ZI a GEDERA SEEDS INTERNATIONAL BV, pasando esta última a tener el total capital de ZI.

El 30-8-07 ZERAIM GEDERA LTD. (ZG en lo sucesivo) es adquirida por el grupo productor y distribuidor de semillas SYNGENTA.

ZI compraba la inmensa mayoría de las semillas que vendía a ZG.

La regularización inspectora, respecto del ejercicio 2006:

1) Incrementó la base imponible declarada en 428.609,94 €, importe de los gastos de I+D realizados para ZG sin cumplirse las condiciones del art. 16.4 del TRLIS (R.D.Leg 4/04) en su redacción vigente en dicho ejercicio.

2) Eliminó los tipos de gravamen del art. 114 del TRLIS aplicados por el sujeto pasivo (empresas de reducida dimensión) sin tener en cuenta que el Grupo al que pertenecía había facturado un importe superior a 8.000.000 €, aplicando el tipo general del impuesto del 35%.

En cuanto al ejercicio 2007 la liquidación inspectora incrementó la base imponible declarada en 4.482.489,77 € como consecuencia de la valoración a precios de mercado de las compras de ZI a ZG, su principal proveedor y empresa vinculada en cuanto tenedora del total capital de la matriz de ZI conforme al art 16,3 h) en redacción dada por la Ley 36/06 .

El 20-9-07, y con efectos desde el 1-1-07, ZI firmó un nuevo Acuerdo de distribución con ZG en el que se fijaba un "margen de operación inicial" para los productos" del 1,5%, margen éste que se basa en un estudio sobre precios de transferencia emitido por PricewaterhouseCoopers (PWC) al que la Inspección no atribuye Habilidad por basarse en una muestra de empresas que no son comparables por dedicarse a actividades distintas a la de ZI.

Sobre la base de dicho Acuerdo de distribución ZG emitió dos facturas adicionales a ZI por importes respectivos de 3.430 (000) € y 1.145 (000) € contabilizadas los días 26-9-07 y 13-12-07 respectivamente que dan lugar al incremento de base imponible señalado.

Se liquidan en consecuencia las siguientes cuotas tributarias e intereses de demora, en ?:

Cuota Intereses Dem.

2006 156.023,60 27.184,44

2007 1.456.809,17 153.256,92

SEGUNDO: Por acuerdo del Inspector Regional de 15-6-10 se impone una sanción de 78.011,8 € exclusivamente por las conductas relativas al ejercicio 2006 (indebidas aplicación del tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión y deducción de gastos de I+D realizados para ZG que no dan derecho a ZERAIM IBÉRICA a participar en la propiedad intelectual de los resultados).

Se sanciona la infracción tipificada en el art. 191.1 de la Ley 58/03 , que se califica de leve, y se hace en su importe mínimo del 50% sobre una base sancionable de 156.023,60 €".

Segundo.

- Improcedencia de la regularización relativa al ejercicio 2007.

La regularización inspectora del ejercicio 2007 consistió en la valoración a precios de mercado de las compras de ZI a ZG, entidades éstas vinculadas en cuanto la segunda era titular del total capital de la matriz holandesa de ZI (GEDERA SEEDS INTERNATIONAL BV, tenedora en 2007 del 100% del capital de ZI), valoración de mercado que venía impuesta por el art. 16 del TRLIS, que en redacción dada por la Ley 36/06 aplicable al caso, y por lo que aquí interesa establece:

"1. 1°. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2°. La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios".

A modo de síntesis el estudio y análisis de la actividad en el mercado, cuyos datos se destacan a los folios 29 a 44 del acta y paginas 23 y 24 del acuerdo de liquidación, la inspección se extendió inicialmente a 16 empresas entidades y en sucesivas depuraciones quedó reducido a 3 empresas que, como ZI, venden semillas hortícolas sobre las que no se lleva a cabo proceso alguno distinto de la conservación y preparación de pedidos.

Las operaciones realizadas por la Inspección (quien en aplicación del método del precio de reventa contemplado por el art. 16.4.1° del TRLIS se basó en el margen bruto sobre ventas) fueron:

- Se obtuvo un 40,11% como media ponderada global del coste de aprovisionamiento de las operaciones realizadas por las empresas

comparables y las de ZI realizadas con proveedores independientes en 2006 y 2007.

- Ponderado el coste de aprovisionamiento de cada producto en función de su importancia relativa la media del coste de aprovisionamiento asciende al

39,19%, y considerando únicamente los adquiridos por ZI a terceros resultaría un coste de aprovisionamiento del 42,94%.

- Se elige como valor normal de mercado, y favorable al inspeccionado, el coste de aprovisionamiento del 42,94%, que se incrementa en:

a) 1,18% por riesgo de existencias

b) 1,93 % por riesgo de responsabilidad de producto, y

c) 2,77% por gastos de marketing

Llegándose así a un coste de aprovisionamiento de mercado del 48,82% sobre ventas, equivalente a un margen bruto del 51,18%.

Tercero.

De la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2011, recurso 3856/2009 , destacamos, las siguientes consideraciones de interés para la resolución del recurso:

"1. En términos generales, existe precio de transferencia cuando en la relación económica existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquél que sería acordado entre dos sociedades independientes. La finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios mediante los precios de transferencia se realiza, igualmente, entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales con el fin de colocar los beneficios en los países de menor nivel impositivo. Los trasvases de beneficios hacia estos países habían alcanzado tales dimensiones que el Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. ya recomendó, en 1979, a los

Gobiernos de los Estados miembros "Invitar a sus Administraciones Fiscales, cuando examinen y, en caso necesario, ajusten los precios de transferencia practicados entre empresas asociadas para calcular sus beneficios impositivos, a tener en cuenta las consideraciones y métodos expuestos en el informe elaborado por el Comité, con vistas a llegar a precios de libre competencia para las mercancías, la tecnología y los servicios que se intercambian entre empresas asociadas o para los préstamos entre ellas" (Rapport du Comité des Affaires Fiscales de la O.C.D.E., 1979). Según este Informe, para concretar si un determinado precio de transferencia se ajustaba al principio de precio de libre competencia era necesario comparar aquél con el precio fijado en operaciones similares realizadas entre entidades independientes.

2. Ciertamente que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia, es tarea harto difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes; no obstante, para concretar un precio de mercado, a los efectos que aquí interesan, son necesarias las siguientes premisas: 1ª. Hay que tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, dado que en la fijación de los precios intervienen no sólo la oferta y la demanda que del producto contemplado pueda existir (si la oferta aumenta el precio tiende a bajar y viceversa, si la demanda aumenta el precio tiende a subir y viceversa), sino que también influyen otros factores de muy variada índole como puede ser el nivel de renta per cápita, el grado de desarrollo económico, el régimen político, la situación de monopolio u oligopolio en que se suministre el producto en cuestión, etc.; la competencia de todo ello determina la formación de un precio para un producto en el país de que se trate, precio que, en la gran mayoría de los casos, será diferente del que exista en los demás países para el mismo producto; 2ª. Las operaciones que se comparan han de referirse a una mercancía igual o similar; 3ª. Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente, dado que el precio de un bien está en función del número de operaciones que del mismo se realicen, generalmente, en un mayor volumen de operaciones el precio será inferior al que se fije para una operación aislada; 4ª. El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas ha de ser el mismo pues los precios varían según que la transacción se haya efectuado entre fabricante y mayorista, mayorista y minorista, o minorista y consumidor final; y 5ª. Por último, las operaciones comparadas han de ser realizadas en el mismo período de tiempo.

Para salvar los problemas existentes en orden a fijar un precio de mercado, y siguiendo el Informe de la O.C.D.E., se han propuesto dos métodos alternativos: A) Método del precio de reventa, el precio de reventa: es el precio al que el comprador de la mercancía vende ésta a la clientela independiente; de este precio de reventa se deduce un margen adecuado y la diferencia será el precio de plena competencia del vendedor inicial; y B) Método del coste incrementado: en este sistema se parte del precio de coste de la mercancía para el vendedor y se le añade un margen de beneficio idóneo, siendo la suma resultante el precio de plena competencia. Estos métodos, como puede apreciarse, trasladan el problema de establecer un precio de mercado, que sirva de referencia, al de calcular un margen de beneficio adecuado.

3. Dentro del sistema tributario español, la javascript:Redirection('LE0000017660_19910528.HTML'); del Impuesto sobre Sociedades, disponía en su art. 16.1 y 3 que: "Los ingresos y gastos se computarán por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad. No obstante, cuando se trate de operaciones entre Sociedades vinculadas, su valoración a efectos de este Impuesto se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre Sociedades independientes", expresándose prácticamente en los mismos términos los arts. 38 y 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de octubre de 1982. Consiguientemente, una vez que ha sido probada la vinculación entre dos sociedades será necesario demostrar que la operación u operaciones realizadas entre aquéllas lo han sido por un precio distinto al de mercado, dado que la vinculación entre dos o más entidades no implica, automáticamente, la presunción de que en sus transacciones estén utilizando precios diferentes a los de mercado.

Una vez probada la existencia de precios distintos, habrá que valorar las operaciones vinculadas a precio de mercado; en el caso de que aquéllas sean similares a otras que se efectúen en el mismo mercado entre entidades independientes, la valoración no supondrá ningún problema; sin embargo, cuando ello no ocurra, tendrán que utilizarse otros sistemas para realizar la referida valoración; en este sentido, el art. 169.1 del Reglamento de 1982 decía que "en los casos a que se refieren las letras a) (Valoración de operaciones vinculadas), b), c) y d) del apartado 1 del artículo precedente, serán de aplicación, entre otros, a elección de la Administración, alguno o varios de los métodos que enumeraba.

Esta enumeración tenía carácter meramente enunciativo lo que implicaba que se pudieran utilizar métodos no contenidos en la misma; ahora bien, sea cual fuere el sistema que se fuera a emplear para la fijación del "precio de mercado", era necesario que, en la medida de lo posible, concudiesen los requisitos descritos más arriba.

En el caso que nos ocupa, el artículo 16. 4 punto 1 de TRLIS prevé los siguientes métodos:

4. 1.º Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

Este último es el utilizado por la Administración.

Cuarto.

Se alega en la demanda y en una línea de continuidad en conclusiones, que en la regularización practicada por la Inspección por la que ésta incrementa la base imponible declarada por mi representada Zeraim Ibérica, S.A. (en adelante, ZI) al considerar que las operaciones realizadas con la entidad Zeraim Gedera Ltd. (en adelante, ZG) no se habían realizado por su valor normal de mercado, se pone de manifiesto la total improcedencia de la regularización que nos ocupa, por cuanto el análisis de comparabilidad que realiza la Inspección -que adolece de importantes carencias- en el que fundamenta la misma, llega a un resultado totalmente irracional y ajeno al mercado y sector en el que opera mi representada, pretendiendo imputarle con tal ajuste un resultado neto de explotación del 40,85% cuando la rentabilidad de las empresas del sector, como resulta de los diferentes estudios aportados y prueba pericial practicada, se sitúa en los siguientes rangos: entre el 1.4% v el 2.1% con una mediana del 1.5 % (informe de PwC); entre un 0.5 % v un 2,6 %. con una mediana del 1.3 % (estudio de benchmarking realizado para Syngenta); y entre un 0.97 % y un 2.33 %. con una mediana del 1,50 % (informe pericial realizado por Dña. Eufrasia aportado junto con el escrito de demanda).

Dichos estudios no sólo evidencian la irrazonabilidad de las conclusiones de la Inspección sino que también ponen de manifiesto que el margen neto de las operaciones, o la rentabilidad de las empresas del sector, se sitúa en el presente caso entre un 0,97% y un 2,6%, y que, por tanto, el margen neto obtenido por ZI en 2007. que ascendió al 2,01% de las ventas netas del ejercicio, corresponde a un margen neto de mercado.

Asimismo, debe señalarse que también en el Acuerdo Previo de Valoración suscrito entre las Administraciones tributarias de Francia y Suiza (certificación del mismo se ha aportado como documento nº 4 de la demanda), cuyo objetivo es acordar la remuneración de mercado para la actividad de distribución de semillas por Syngenta Seed SAS (en nuestro caso, ZI) para la entidad Syngenta Crop Proptections AG (en nuestro caso, ZG), se fijó un margen neto operacional muy similar al resultante de los estudios e informes aportados, en este caso, del 3% para los ejercicios fiscales 2006 y 2007.

En la sentencia que hemos aludido del Tribunal Supremo, la misma se remite a una segunda de 14 de febrero de 2006 (Rec. casación num. 2007/2001), "a propósito de problema muy similar planteado por la misma entidad recurrente, la transcendencia jurídica que tiene la regulación del art. 16.3 de la L.I.S., así como la concurrencia de los presupuestos a que se condiciona su aplicación, es la de que invierte la carga de la prueba. Es el recurrente quién ha de acreditar que el precio de mercado fijado por la Administración en aplicación de los criterios establecidos en el art. 169 del Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 y complementarios es erróneo.

Del abanico probatorio que frente al realizado por la inspección se esgrime en la demanda, comenzaremos por la última alegación de la actora al objeto de poner de manifiesto que en fase probatoria, a la hora de resolver sobre la prueba propuesta, la Sala dictó un auto de fecha 22 de marzo de 2013 en el cual se denegaba solicitar de las administraciones tributarias de Suiza o de Francia para que confirmen si el método utilizado para la determinación del rango de mercado de la actividad de distribución de semillas ha sido el método del margen neto operacional y que se fijó en un 3% para los ejercicios fiscales 2006 y 2007.

En segundo lugar, respecto a los estudios presentados ante la inspección, el emitido por la entidad PriceWaterhouse Coopers sobre empresas en las que las actividades no gozan de la similitud exigible en el campo de actividad (Aguirre División Agropecuaria, productos de alimentación animal, PULPARAMA S.L., productos o subproductos ganadería, SEMILLAS DIAGO S.L ventas de turbas, sustratos, macetas y material auxiliar para semilleros, AGROPECUARIA FORTUNI S.L ventas de semillas de cereales R-2, semillas de maíz,

abonos, productos fitosanitarios, prestación de servicios de limpieza, abonado, asesoramiento y recogida ,todos ellos relacionados con la agricultura).

Se elaboró asimismo un estudio de "benchmarking" que trataba de determinar, como el informe de PWC, el resultado neto de explotación, expresado como porcentaje sobre las ventas, de entidades que realizan funciones similares a la distribución de semillas. Dicho informe, concluye que el rango intercuartil del margen neto para dichas actividades se sitúa entre un 0,5% en el primer cuartil y un 2,6% en el tercer cuartil, con una mediada de 1,3%. Este informe, en inglés, obra los folios 389 a 436, no consta firmado y quien sea su autor como reprocha la propia inspección.

Igualmente, en la documentación acompañada a la demanda como documentos nº 1 y 2 relativo a las cuentas consolidadas del grupo Zeraim Gedera del ejercicio 2007, en las que se incluyen cifras a nivel de ventas y resultado operativo, no tiene, en el contexto en el que movemos la fuerza probatoria necesaria para sustentar la pretensión de la demanda, aunque sí pueda servir a efectos orientativos en los estudios realizados en la pericial de parte que a continuación se examina.

En efecto, sí tiene carácter fundamental el informe pericial de parte aportado con la demanda y ratificado a presencia judicial realizado por la perito de cualificación adecuada, inspector de hacienda excedente, y del que destacamos como notas de mayor importancia las que a continuación se detallan.

En primer lugar, y comenzando por la última de las preguntas en el acto de ratificación, realizadas por la Abogacía del Estado a la perito en orden a como se podía explicar, desde un punto de vista económico, que en un periodo de tiempo tan breve se pase de un margen bruto del entorno a un 40% a uno neto en torno al 1,5% de media, pregunta que no es baladí y que no obtuvo otra respuesta que "sería necesario conocer el antes y el después de las cosas".

En segundo lugar, respecto de esta prueba pericial, en sus conclusiones y a las preguntas que se le plantean en orden a la de cuál es el método más adecuado para medir la rentabilidad de las compañías dedicadas a la distribución de semillas, se nos dice a priori tanto el método del precio de reventa, como el método de margen neto operacional, podrían ser adecuados como respuesta que aunque no toma una posición a favor de uno o de otro, tiene carácter jurídico y no entra en el campo de la pericia, destinada a proporcionar al tribunal conocimientos de orden técnico en esta materia de los que se carece.

A continuación en el punto segundo de sus conclusiones, la perito sí se posiciona a favor del margen neto, habida cuenta de las limitaciones que ofrecen las fuentes de información pública de que no dispone, con lo cual además nuevamente de pronunciarse sobre una cuestión jurídica, pone de relieve una carencia en su estudio que, con independencia de cualquier consideración, no ha contado en el mismo.

Por último, en orden a las fuentes de información que la misma ha tomado en consideración y que consta en su informe, vienen determinadas fundamentalmente por la base de datos SABI donde existe información sobre más de 1.200.000 compañías españolas y que se nutre de la información de cuentas anuales depositadas por esta en el Registro Mercantil, y en segundo lugar, por las páginas web de dichas compañías, extremo este último que con independencia de los datos que faciliten, sí recoge una información muy amplia sobre las ramas de actividad que, como después veremos, alteran la que aquí nos interesa en exclusiva y que nos es otra que la distribución al por mayor de semillas hortícolas para profesionales de la agricultura.

En cualquier caso, cobra especial importancia también el hecho de que respecto a las tres empresas en que se basó el estudio llevado a cabo por la Administración tributaria, y a dos de las cuales se alude en la página 41 del informe pericial, no se logra desacreditar la validez de las empresas tomadas como referencia ya que el estudio llevado a cabo por la perito respecto a la empresa Zeta Seeds se realiza digamos en un entorno ya cambiante, toda vez que la entidad se halla en concurso a fecha de 28 de octubre de 2011, y ello lleva a realizar su análisis a través de la página web de la compañía donde la perito nos dice que tal empresa realiza además actividades de producción y de investigación, con lo cual no es comparable a la recurrente. En cuanto a la segunda empresa Ramiro Arnedo S.A., igualmente no solo realiza también actividades de producción, llevando además las de investigación, con lo cual igualmente se descarta como válida, ahora bien este reproche frente ambas empresas se topa con el hecho probado al constar en el expediente que, y así se pone de relieve por la Abogacía del Estado, son perfectamente comparables, no solo por estar en el mismo ámbito geográfico y sector, criterios jurisprudenciales de suma importancia y validez, sino y también porque el análisis de la inspección se circunscribe a las actividades de distribución, a la vez desagregado los datos y tomar solo en consideración las actividades asimilables a la recurrente.

Es decir, frente a este análisis individualizado de la concreta actividad, distribución al por mayor de semillas hortícolas destinadas a profesionales de la agricultura, es lo cierto que no se da en el estudio de la perito ya que la mayor parte de las empresas que toma en consideración, y como de nuevo se pone de relieve en sus propias páginas web, se comparan empresas que en su inmensa mayoría llevan a cabo tanto actividades de producción como de investigación. (folios 10 y 11 del trabajado escrito de conclusiones de la Abogacía del Estado).

Por último, dos apuntes de importancia. Primero, en los datos de compras de la actora a terceros ajenos en el periodo inclusive de 2007 arroja un margen del 40%, dato obvio y que no por su escasez cuantitativa merece

desacreditarse, sino sumarse a los anteriores, ya que este dato se da antes y después de la compra por parte del grupo final SYNGENTA.

En definitiva, según se ha hecho constar anteriormente la extensa exposición contenida en el acta, legitima la actuación del actuario, y nos lleva a coincidir en el interrogante que el Abogado del Estado se plantea, que a la vista de los datos obrantes se pregunta la necesidad de que una empresa como la española, con una alta rentabilidad, de repente concierta con la suministradora un nuevo precio de compra, y con efectos retroactivos, que en definitiva van a perjudicar sus excelentes resultados anteriores en España.

El motivo de recurso en este extremo ha de ser desestimado.

Quinto.

Improcedencia de la regularización relativa al ejercicio 2006.

La demanda en este extremo versa exclusivamente sobre la no deducibilidad del importe de 428.609,94 euros correspondientes a I+D. Sostiene la actora que la regularización practicada por la inspección es improcedente al centrar su análisis en el cumplimiento de requisitos formales, o en si un gasto resulta necesario o no, desconociendo la realidad económica de ZI, y en contra de la libre competencia, puesto que provoca que la rentabilidad de ZI sea muy superior a la rentabilidad de compañías independientes que realizan actividades similares en España.

En concreto, como obra al folio 15 del acuerdo de liquidación, habida cuenta de la alta rentabilidad que en 2006 y anteriores que venía obteniendo ZI, se acordó, con carácter excepcional, que esta asumiera costes asociados a las actividades de desarrollo de productos, asumiendo por ello un importe de 428.609,94, sin que ZI realizase a ZG pagos por este proyecto.

La esencia del razonamiento se define con claridad por la Abogacía del Estado, y se resumiría en si es válido a estos efectos que en 2006, ZI que nunca se ha dedicado a actividades de I+D al corresponder este tema a ZG, ambas llegaran a un acuerdo por virtud del cual ZI pagará determinados gastos de I+D y no los refacturará a ZG.

Recordar que los gastos asociados a las actividades de I+D realizados por ZI en 2006, cuya deducción deniega la Inspección, consistieron en: a) el sueldo de un empleado, b) los gastos de viaje de dicho empleado, y c) servicios facturados por terceros no vinculados. Dicho empleado colabora y coordina las pruebas exploratorias llevadas a cabo en España por productores independientes que actúan bajo la supervisión de ZG. El coste de estos trabajos fue asumido siempre por ZG, salvo en el ejercicio 2006.

A falta de documento alguno sobre este particular, lo primero que debe realizarse es recordar la norma aplicable a estos gastos discutidos.

Artículo 16 . 4 del TRLIS RD 4/2004

« 4 . La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito, celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

b) Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones».

Ni uno de estos requisitos, tampoco se discute, se dan. De donde resulta que debe confirmarse dicha partida como insuficientemente justificada.

Falta de relación con los ingresos: Tampoco, en aplicación del art. 16.4 de TRLIS serían deducibles los gastos en I+D asumidos por la actora que corresponden a ZG, a la que correspondían como propietaria de patentes y marcas del Grupo cuestión no discutida, por el principio de correlación de ingresos y gastos, y los enmarca en el art. 14.1 TRLIS e) donativos y liberalidades.

La Sentencia de 20 de junio de 2012, del Tribunal Supremo, recurso 3421/2010, nos ilustra al decir que :

" Aunque la entrada en vigor del Impuesto sobre Sociedades aprobado por la ley 43/1995, de 27 de Diciembre, generó cambios sustanciales en lo que a la determinación de la base imponible se refiere, al introducir, como principio general, la determinación de la base imponible fiscal partiendo del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, lo que permite mantener, en principio, que todo gasto contabilizado que tenga una justificación contable por su vinculación con los ingresos del ejercicio es un gasto deducible, sin que sean necesarias más justificaciones, no podemos sin embargo, desconocer, que el art. 14 de la Ley en la relación de gastos no deducibles fiscalmente incluyó cuatro excepciones a la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, concretamente los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; los gastos para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o la prestación de servicios y los gastos correlacionados con los ingresos, lo que comporta que la carga de la prueba, por aplicación del entonces vigente art. 114 de la Ley

General Tributaria correspondiera, en todo caso, al contribuyente, quien tenía que acreditar que los citados gastos , calificados a priori como liberalidad, se encuadraban en alguno de los cuatro supuestos y, que por lo tanto, eran fiscalmente deducibles" .

No se da este tampoco este requisito. Prevalciendo la normativa aplicable a un pacto no escrito que aunque responda a criterios legítimos, se basa en el deseo de una mayor competitividad empresarial , pero que no encuentran amparo por no encajar en supuesto legal contemplado del que derivaría su beneficio.

Quinto.

Tipicidad e inexistencia del elemento subjetivo de culpabilidad, al no haberse probado la conducta negligente.

El acuerdo sancionador, no va más allá en su argumentación en cuanto que la cobija en la claridad de la norma tributaria (folio 12) al decir que la obtención de un resultado neto considerado excesivo no puede ser motivo para deducir unos gastos que no corresponden a la actividad desarrollada por el obligado tributario, sino a la entidad dominante ZG.

En todo caso, lo cierto es que nos encontramos con una sanción impuesta cuya motivación ha consistido en el relato del hecho tributario protagonizado por la entidad sancionada, la cita de los preceptos tipificadores y la referencia de culpabilidad fundada a la afirmación de la claridad del texto legal incumplido, que conforme a los criterios que el Tribunal Supremo ha desarrollado, entre otras, en sentencia de 6 de Junio de 2008 , a cuyos aportes jurisprudenciales nos remitimos, son elementos que resultan insuficientes para considerar cumplidamente satisfecha la exigencia de motivación de las sanciones tributarias, lo que nos obliga a estimar el recurso en este punto.

Sexto.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Por lo expuesto,

FALLAMOS

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad ZERAIN IBERICA S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de de 2011 que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra los acuerdos dictados por el Inspector Regional de Valencia de 15 de junio de 2010 por la que se liquida el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 y 2007 y se impone una sanción conexas de 1.793.274,13 €, la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho, salvo en extremo relativo el acuerdo de imposición de sanción de 15 de junio de 2010, que se anula.

En cuanto a las costas cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma cabe preparar, ante esta misma Sección, para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, recurso de casación en el plazo de diez días a contar desde el siguiente al de su notificación.

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.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. ÁNGEL NO VOA FERNÁNDEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.