

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063371

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 259/2016, de 2 de junio de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 201/2014***SUMARIO:**

IS. Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i). *Estudios sobre medicamentos y ensayos clínicos. Fases de la investigación sobre medicamentos.* La entidad realiza su actividad mediante servicios internos con sus medios materiales y empleados y servicios externos a través de la contratación de personas o entidades ajenas (médicos, hospitales, etc). Los resultados de la actividad de I+D corresponden a la matriz danesa. Los costes internos no se refacturan a la matriz. Los externos sí, sin añadir margen. Los servicios externos no son actividad de investigación propia de la entidad, sino que es una gestión que se hace por encargo de su matriz. La realización de actividades por encargo por las que no adquiere la titularidad de los derechos sobre los resultados no dan derecho a la deducción [Vid., consultas DGT, de 27-05-2010, n.º V1145/2010 (NFC038237) y de 05-08-2005, n.º V1681/2005 (NFC021310)]. La consulta de la DGT de 05-07-2013, n.º V1892/2013, (NFC048057), cambió de criterio pues señaló que los gastos externos se pueden acoger a la deducción, pero el supuesto de hecho de la consulta es distinto al caso examinado. Aunque la entidad cuenta con Informes motivados del Ministerio de Ciencia y Tecnología, actúa como simple mediadora y, por tanto, en la medida que los gastos son refacturados a la matriz, es esta la que realiza el encargo y es titular de los resultados, por lo que no procede la aplicación de la deducción.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 35.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000201 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02625/2014

Demandante: NOVO NORDISK PHARMA, S.A.

Procurador: ISABEL JULIÁ CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ
D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a dos de junio de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 201/2014 , se tramita a instancia de NOVO NORDISK PHARMA, S.A . , entidad representada por la Procuradora doña Isabel Juliá Corujo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 6 de febrero de 2014, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.419.866,11 euros y superior a 600.000 euros la cuota del ejercicio 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha 20 de mayo de 2014, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO que tenga por presentado este escrito y los documentos que se acompañan, con el expediente administrativo que se devuelve, uniéndolo al recurso contencioso administrativo; por deducida demanda, entregándose copia a la Administración demandada y demás partes que pudieran haberse personado; y, previos los trámites oportunos, se dicte en su día Sentencia por la que, estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central por la que se desestimó la reclamación 00/07826/2012 declare la misma contraria a Derecho así como los actos de los que trae causa."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICO A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través de cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 7 de noviembre de 2014 y, finalmente, mediante providencia de 22 de abril de 2016, se señaló para votación y fallo el día 26 de mayo de 2016, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido

Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Novo Nordisk Pharma, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de febrero de 2014 desestimatoria de la reclamación económico administrativa formulada en impugnación del Acuerdo de liquidación dictado el 29 de octubre de 2012 por la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia Central Tributaria y Aduanera de la Delegación de Grandes Contribuyentes, derivada del acta de disconformidad nº 72119766, incoada por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2010, ambos inclusive, por una cuantía de 1.419.866,11 euros.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO: En fecha 18 de julio de 2012 fue incoada a la reclamante acta de disconformidad nº NUM000 por el concepto y periodos reseñados.

Las actuaciones habían sido iniciadas en fecha 27 de octubre de 2011. El motivo de la regularización propuesta en el acta de disconformidad fue, en síntesis, el siguiente:

La Inspección considera que la base de la deducción de I + D la forma únicamente los gastos internos, quedando excluidos los gastos por actividades de I + D realizadas por terceros y refacturados a la sociedad danesa Novo Nordisk A/S. La Inspección considera que estos importes satisfechos no han sido gastos del ejercicio y que la actividad de I + D no se realiza en beneficio de la sociedad española, sino en beneficio de su matriz danesa.

Presentadas las alegaciones pertinentes, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica confirmó la liquidación propuesta, a excepción de los intereses de demora, mediante acuerdo de fecha 29 de octubre de 2012. El importe de la deuda a ingresar asciende a 1.419.866,11 euros, de los que 1.193.139,20 euros corresponden a la cuota 226.726,91 euros a los intereses de demora. Este acuerdo de liquidación fue notificado en fecha 5 de noviembre de 2012.

SEGUNDO: Contra dicho acuerdo fue interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo-Central reclamación económico- administrativa en fecha 4 de diciembre de 2012.

Puesto de manifiesto el expediente a efectos de alegaciones y prueba, el reclamante alegó, en síntesis, lo siguiente:

- La actividad realizada por la reclamante es única y para su desarrollo cuenta con amplios medios materiales o humanos, todos ellos bajo un único control, responsabilidad y organización del proyecto, a cargo de la reclamante.

Los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación admiten en cuanto a los gastos incurridos en la fase IV, respecto de los ejercicios 2008 y 2009, tanto los costes internos como los satisfechos por colaboraciones externas.

No es necesaria la titularidad de los derechos inherentes a la actividad para disfrutar del beneficio fiscal de la deducción. Aporta la Consulta de la Dirección General de Tributos V0295-13, señalando que contempla un supuesto idéntico al de la reclamante.

TERCERO: En fecha 6 de febrero de 2014 el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó la reclamación económico administrativa, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce un único motivo de impugnación:

- Procedencia de incluir en la base de la deducción por I+D los gastos externos.

a) Cumplimiento de los requisitos del artículo 35 del TRLIS para acoger los gastos por ensayos clínicos a la deducción de I+D.

Los ensayos clínicos en Fase IV realizados por la recurrente constituyen una indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico del medicamento que es objeto de cada uno de los ensayos clínicos en cuestión, aspecto reconocido por el propio Ministerio de Ciencia e Innovación en los Informes Motivados a los que hace referencia en su escrito rector pudiendo valerse la actora de medios propios y colaboraciones externas. Se cita la Consulta Vinculante V1892-13, de fecha 7 de junio.

b) Procedencia de la aplicación de la deducción por la recurrente al ser quien realiza la actividad de ensayos clínicos.

En todo momento de la realización de los ensayos clínicos existe una participación activa de la actora, de manera que no cabe afirmar que sea una simple mediadora de la entidad danesa, dado que aquella es la ejecutora y responsable última de su gestión.

Novo Nordisk España es quien se obliga frente a los colaboradores mediante la firma de los contratos y a nombre de la cual se expiden en todo caso las facturas.

Los servicios externos constituyen un gasto real que soporta la demandante, gastos que serán a continuación refacturados a la danesa, como son los gastos internos, respecto de los que no se ha puesto objeción por la Administración.

Manifiesta también que no puede aducirse como argumento por la Administración que sólo los gastos internos se refacturaron por un margen del 10%, pues ello obedece a una política interna de la compañía en materia de precios de transferencia.

c) Calificación por parte del Ministerio de Ciencia e Innovación en los ensayos clínicos como actividades de I+D en su conjunto.

Los citados informes ministeriales no disocian los gastos internos y externos sino que califican todos ellos en su conjunto, como parte integrante de un único proyecto para ser calificados de I+D a efectos fiscales.

d) Incorrecta separación de los gastos internos y externos dentro de un único ensayo clínico.

e) Identidad con la Consulta de la DGT V1892-13, de fecha 7 de junio de 2013. Dicha Consulta es plenamente equiparable al supuesto de autos.

Tercero.

Comencemos por reseñar la normativa aplicable:

La deducción por actividades de I +D se regula en el artículo 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), el cual dispone:

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

"1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos

materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes de un primer prototipo no comercializado y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software".

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

(...)

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en el párrafo b) del apartado anterior.; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

b) El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

b) A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en el párrafo a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria. (...)

A continuación debemos reseñar los Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero (a partir de la pág. 9) y Cuarto a Sexto de la resolución recurrida, en los que se aborda conjuntamente la cuestión hoy planteada:

"SEGUNDO: Conviene en primer lugar analizar los hechos que dan lugar a la regularización.

La reclamante está participada al 100% por la sociedad danesa Novo Nordisk Region Europe A/S.

La reclamante realiza una actividad de investigación y desarrollo consistente en estudios relativos a la evolución de nuevas sustancias o medicamentos en el ser humano, ensayos destinados a evaluar la eficacia y seguridad de un tratamiento experimental, y ensayos clínicos que se desarrollan con un medicamento después de su comercialización.

La legislación sobre medicamentos regula cuatro fases en este tipo de investigación:

Fase I: Constituye el primer paso en la investigación de una sustancia o medicamento nuevo en el hombre. Son estudios de farmacocinética y farmacodinamia que proporcionan información preliminar sobre el efecto y la seguridad del producto en sujetos sanos o en algunos casos en pacientes (sería el caso de los ensayos clínicos en pediatría) y orientan la pauta de administración más apropiada para ensayos posteriores.

Fase II: Representa el segundo estadio en la evaluación de una nueva sustancia o medicamento en el ser humano. Se realiza en pacientes que padecen la enfermedad o entidad clínica de interés. Tiene como objetivo: proporcionar información preliminar sobre la eficacia del producto, establecer la relación dosis-respuesta del mismo, conocer las variables empleadas para medir la eficacia y ampliar los datos de seguridad obtenidos en la fase I. Por lo general, estos ensayos clínicos serán controlados y con asignación aleatoria de los tratamientos.

Fase III: Son ensayos destinados a evaluar la eficacia y seguridad del tratamiento experimental intentando reproducir las condiciones de uso habituales y considerando las alternativas terapéuticas disponibles en la indicación estudiada. Se realiza con una muestra de pacientes más amplia que en la fase anterior y representativa de la población general a la que irá destinado el medicamento. Estos estudios serán preferentemente controlados y aleatorizados.

Fase IV: Son ensayos clínicos que se realizan con un medicamento después de su comercialización. Estos ensayos podrán ser similares a los descritos en las fases anteriores si estudian algún aspecto aún no valorado o condiciones de uso distintas a las autorizadas, como podría ser una nueva indicación. Estos estudios serán preferentemente controlados y aleatorizados.

La actividad realizada por la reclamante afecta a las fases II, III y IV.

Respecto a las actividades correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009 relativas a la fase IV, la entidad solicitó y obtuvo certificados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación en los que se acredita que las actividades de esta fase son actividades de investigación y desarrollo.

La actividad de investigación y desarrollo se realiza por la reclamante mediante dos tipos de servicios:

Los servicios internos, realizados por la reclamante a través de sus propios empleados y medios materiales.

Los servicios externos, en los que las actividades se realizan mediante la contratación de personas o entidades ajenas a la compañía (médicos, hospitales, servicios de monitorización, etc.).

En todo caso los resultados de la actividad de I+D corresponden a la matriz danesa, no teniendo la filial española ningún derecho sobre los resultados de la investigación.

Los costes internos incurridos por el obligado tributario en la realización de actividades de I + D no se a la matriz en los ejercicios objeto de comprobación. La Inspección en acta A01, de fecha 18 de julio de 2012, procedió a incrementar los ingresos de la entidad en el importe de los citados gastos más un margen del 10% tal como consta en el acuerdo de precios de transferencia suscrito con su matriz.

Los costes externos sí se refacturaron a la matriz por su importe sin añadir ningún margen. En el acta A01 anteriormente citada la Inspección consideró correcto que la entidad no haya cargado ningún margen, al entender que esa actividad no suponía ningún gasto o coste sobre el que recargar el margen.

TERCERO: (...) A los efectos de la aplicación del artículo 35 del TRLIS, la Inspección considera que las actividades realizadas por la reclamante, con carácter general, pueden considerarse como de investigación y desarrollo en los términos definidos en el apartado 1 del artículo 35 del TRLIS.

No obstante, a la hora de aplicar la deducción, la Inspección distingue entre:

1. Gastos de la actividad de I +D que corresponden a actividades realizadas directamente por la sociedad con sus propios empleados y medios materiales. La Inspección entiende que sí reúnen las condiciones para poder acogerse a la deducción del artículo 35 del TRLIS.

2. Gastos por actividades de I +D realizados por terceros y refacturados a la sociedad danesa Novo Nordisk A/S. La Inspección entiende que no pueden acogerse a la deducción regulada en el artículo 35 del TRLIS.

La Inspección se basa para llegar a la conclusión señalada en este último punto en que los importes satisfechos no han sido gasto del ejercicio. Apunta que en 2007 y 2008 los importes satisfechos por servicios de investigación contratados a terceros se contabilizaron en la cuenta 555000000 "partidas pendientes". Estos costes se refacturaron a la matriz danesa sin cargar ningún margen y los importes cobrados de la matriz se contabilizaron en la misma cuenta 555000000 "partidas pendientes". En 2009 el tratamiento es idéntico que para los ejercicios 2007 y 2008; no obstante, entre el 2 de noviembre y el 28 de diciembre se realizan diversos asientos con cargo a la cuenta 629000014 y abono a la 759000001 por un importe total de 1.168.825,07 euros. Apunta la Inspección que estos asientos suponen utilizar una cuenta de gastos contra una de ingresos, por lo que su incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancias fue nula. En el ejercicio 2010 los costes se contabilizaron en las distintas cuentas de gastos (grupo 6 del Plan General de Contabilidad) y los importes refacturados se contabilizaron en la cuenta 7590001. Señala la Inspección que en cualquier caso, no se llega a producir ningún gasto en la sociedad española, pues todos los costes se refacturan a la sociedad danesa.

También se basa la Inspección para concluir que los costes externos no pueden acogerse a la deducción del artículo 35 del TRLIS en que la actividad de I + D no se realiza en beneficio de la sociedad española, sino en beneficio de su matriz danesa. Señala la Inspección que todo el proceso de la investigación está dirigido y controlado por la matriz. La Investigación que contrata a terceros la sociedad española se realiza según los protocolos de la matriz danesa y los resultados de la investigación se transfieren en su totalidad a la matriz según un procedimiento previamente establecido.

CUARTO: La reclamante alega que la actividad realizada por la misma es única y para su desarrollo cuenta con amplios medios materiales o humanos, todos ellos bajo un único control, responsabilidad y organización del proyecto, a cargo de la propia reclamante. El entendimiento que parece desprenderse del enfoque dado por la Inspección es que la reclamante desarrolla por un lado una actividad interna, y por otro parece que utiliza empresas terceras, a modo de subcontrata, para la gestión del proyecto.

Este Tribunal quiere resaltar que la Inspección afirma que la reclamante realiza una actividad de investigación y desarrollo consistente en estudios relativos a la evolución de nuevas sustancias o medicamentos en el ser humano, ensayos destinados a evaluar la eficacia y seguridad de un tratamiento experimental, y ensayos clínicos que se desarrollan con un medicamento después de su comercialización.

En el ejercicio de su actividad, la Inspección señala, y este Tribunal comparte, que se pueden diferenciar claramente dos tipos de servicios:

- Los servicios internos, realizados por la reclamante a través de sus propios empleados y medios materiales.
- Los servicios externos, en los que las actividades se realizan mediante la contratación de personas o entidades ajenas a la compañía (médicos, hospitales, servicios de monitorización, etc).

Tal como se ha señalado en F. D. 2º, los costes internos no se refacturaron a la matriz en los ejercicios objeto de comprobación. La Inspección en acta A01 procedió a incrementar los ingresos de la entidad en el importe de los citados gastos más un margen del 10%.

En cambio, los costes externos sí se refacturaron por la reclamante a la matriz por su importe sin añadir ningún margen.

A juicio de este Tribunal, tal como apunta la Inspección, esta circunstancia determina que la reclamante actúa como un mero intermediario entre la matriz y el tercero que realiza los servicios.

A juicio de este Tribunal los servicios externos no son una actividad de investigación propia de la reclamante, sino que es una gestión que realiza por encargo de su matriz, encargando a terceros los estudios o ensayos que le indica ésta.

QUINTO: Por otro lado, alega la reclamante que los informes motivados del Ministerio de Ciencia e Innovación admiten en cuanto a los gastos incurridos en la fase IV, respecto de los ejercicios 2008 y 2009, tanto los costes internos como los satisfechos por colaboraciones externas.

A juicio de este Tribunal Central el informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación es relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 35 del TRLIS para calificar las actividades realizadas como investigación y desarrollo. Es de resaltar que dicha calificación no es objeto de controversia por parte de la Inspección.

Para poder aplicar la deducción prevista en el artículo 35 del TRLIS es necesario que se cumplan una serie de requisitos además de que la actividad tenga la naturaleza de investigación y desarrollo.

En el presente caso, a juicio de este Tribunal, los gastos externos no pueden acogerse a la deducción del artículo 35 del TRLIS en la medida en que la actividad que comportan no es desarrollada materialmente por la reclamante, que actúa como una mera mandataria de su matriz danesa, lo cual se refleja en el hecho de que los costes externos se refacturaran sin añadir ningún margen.

Este requisito no es objeto del informe del Ministerio de Ciencia e Innovación, que se limita a certificar que la actividad se considera de investigación y desarrollo.

Por lo que, a juicio de este Tribunal, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

SEXTO : Otra alegación de la reclamante es que no es necesaria la titularidad de los derechos inherentes a la actividad para disfrutar del beneficio fiscal de la deducción. Aporta la Consulta de la Dirección General de Tributos V0295-13, señalando que contempla un supuesto idéntico al presente caso.

La Inspección, en la regularización practicada se basa en lo señalado por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a las consultas V1681-05, V1145-10, V1658-10 y V1044-10.

Este Tribunal cree conveniente analizar algunas de estas consultas.

En la consulta V1145 10 la entidad consultante, residente en España, está participada al 100% por una sociedad francesa, formando parte de un grupo farmacéutico internacional.

El grupo tiene intención de encargar al centro de investigación de la consultante una de las fases de alguno de los proyectos desarrollados por el grupo. Para el desarrollo de este trabajo la consultante utilizaría sus propios recursos internos así como recursos contratados a terceros, esencialmente universidades y hospitales públicos o privados en territorio español o de la UE, pero también compañías privadas especializadas. La consultante no adquiriría la propiedad de los resultados susceptibles de obtenerse de las actividades realizadas, sino que la titularidad o los derechos obtenidos por los proyectos pertenecerían a las sociedades del grupo residentes en Francia. La retribución establecida para la prestación del servicio que realizaría la consultante se determinaría mediante la repercusión de los costes en los que hubiera incurrido más un margen de beneficios que se correspondiera con las condiciones que hubiesen pactado empresas independientes en operaciones de similar naturaleza, identificándose a estos efectos los costes específicos de cada una de las fases encargadas de forma individualizada (costes directamente relacionados con el proyecto).

En la consulta se plantea la posibilidad de aplicar la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 del TRLIS por parte de la consultante por los gastos incurridos en aquellas actividades de I+D realizadas por encargo y por cuenta del grupo.

En la contestación se contiene lo siguiente:

"(...) En consecuencia, en la medida en que sea la entidad consultante quien realice materialmente la actividad de investigación o desarrollo, y exclusivamente por la parte de su actividad que tenga tal consideración, podrá aplicar la deducción contemplada en el artículo 35 del TRLIS.

En tal caso, la base de la deducción estaría constituida por los gastos de investigación y desarrollo en que incurra la propia entidad que desarrolla materialmente la actividad de investigación y desarrollo, y no por la retribución que perciba de la entidad no residente que le encargó el desarrollo de tal actividad.

No obstante, de acuerdo con lo señalado, la entidad consultante no podrá aplicar la deducción por las cantidades que a su vez pagara para la realización de las actividades por encargo suyo, puesto que en este caso, según se desprende del escrito de consulta, no adquiere la titularidad o los derechos sobre los resultados de la investigación que hubiera encargado."

En la consulta V1681-05, la entidad consultante forma parte de un grupo farmacéutico y está participada al 100% por una sociedad residente en Dinamarca.

Mediante acuerdo suscrito entre ambas entidades, la sociedad danesa encarga a la entidad consultante la realización en España de determinados proyectos de investigación consistentes en la selección de investigadores y centros, la puesta en marcha y el seguimiento de ensayos clínicos realizados por centros españoles con la finalidad de investigar tanto nuevos medicamentos como nuevas indicaciones de productos farmacéuticos ya autorizados, aportando la entidad consultante medios materiales y el personal técnico y científico encargado de realizar tal selección, puesta en marcha y seguimiento, para lo cual dispone de un departamento exclusivamente afecto a la actividad de I+D integrado por ocho empleados. La sociedad danesa mantiene la propiedad de los resultados y conocimientos técnicos que se obtengan de los ensayos clínicos, si bien dichos resultados también redundan en beneficio de todas las entidades del grupo. Los hospitales facturan a la entidad consultante los honorarios correspondientes a los ensayos clínicos, si bien ésta refactura con posterioridad a la sociedad danesa los importes satisfechos.

En la consulta se plantea la posibilidad de aplicar la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 del TRLIS.

En la contestación se contiene lo siguiente:

"(...) En consecuencia, en la medida en que sea la entidad consultante quien realice materialmente la actividad de I+D, y exclusivamente por la parte de su actividad que tenga tal consideración, podrá aplicar la deducción contemplada en el artículo 35 del TRLIS. Ahora bien, si la entidad consultante consiste simplemente en seleccionar investigadores y centros, sin realizar materialmente ninguna actividad que tenga la consideración de I+D, no podrá aplicar la deducción mencionada, puesto que el encargo se realiza por la sociedad danesa, y no adquiere la titularidad o los derechos sobre los resultados de la investigación."

En el caso que nos ocupa en la presente Resolución, la reclamante alega que ya no es necesaria la titularidad de los derechos inherentes a la actividad para disfrutar del beneficio fiscal de la deducción. Aporta la Consulta de la Dirección General de Tributos V0295-13, señalando que contempla un supuesto idéntico al presente caso.

Este Tribunal quiere señalar en primer lugar que no es la correcta la numeración de la consulta a la que se refiere la reclamante en sus alegaciones. En efecto, la consulta V0295-13 se refiere a un consultante, persona física, que va a impartir un curso de contabilidad en una Universidad y plantea la exención en el IVA de la operación descrita, lo cual como es obvio, nada tiene que ver con el caso aquí planteado. Entiende este Tribunal que la consulta a la que se refiere la reclamante en sus alegaciones es la V1892-13, de fecha 7 de junio de 2013, que será por tanto, la que analizará este Tribunal.

En la consulta V1892-13, la entidad consultante es una sociedad española integrada dentro de un grupo farmacéutico multinacional, participada por tres sociedades no residentes. La entidad consultante, es, a su vez, la sociedad dominante de un grupo fiscal en España.

En particular, la consultante desarrolla estudios clínicos, en el marco del proyecto global de I+D del grupo. Para ello, la consultante cuenta con un departamento de investigación clínica con el que colaboran personas o entidades externas, tales como, centros sanitarios, investigadores, entre otras, sobre las que la consultante realiza una labor de supervisión y control, constituyendo, todas ellas, parte intrínseca del proyecto. Las entidades no residentes que realizan los encargos a la consultante de las actividades de I+D son las titulares de los derechos de propiedad industrial que puedan derivarse, en su caso, de la realización de los estudios clínicos. Los costes en los que incurre la consultante para el desarrollo de su actividad consisten, fundamentalmente, en: costes del personal, gastos de desarrollo de los proyectos (tales como desplazamientos a centros o compra de material), gastos de amortización del inmovilizado afecto a la actividad de I+D; gastos correspondientes a las colaboraciones externas (centros sanitarios; monitores; investigadores de los centros...). Tales gastos se imputan de manera individualizada por proyectos. Todos los gastos en los que incurre la consultante en la realización de los mencionados estudios clínicos son refacturados por ésta al resto de entidades no residentes del grupo que hayan realizado el encargo y que son propietarias del resultado, dejando un margen positivo por esta actividad de acuerdo con la política de precios de transferencia del grupo.

Se plantea si la consultante tiene derecho a aplicar la deducción por I+D, regulada en el artículo 35 del TRLIS y, en su caso, si todos los gastos descritos, relacionados con los estudios clínicos realizados, incluyendo tanto los gastos internos como externos soportados por la sociedad derivados de colaboraciones externas, pueden

considerarse como directamente relacionados con la actividad de I+D y, por tanto, si los mismos pueden formar parte de la base de la deducción.

En la contestación se contiene lo siguiente:

"(...) De acuerdo con los hechos descritos en el escrito de consulta, tanto los costes de personal vinculado a la actividad de I+D, como los gastos de desplazamientos a centros o los gastos por compra de material, así como los gastos de amortización del inmovilizado afecto a la actividad de I+D, en la medida en que son gastos directamente relacionados con los estudios clínicos realizados y consten individualizados por proyectos, formarán parte de la base de la deducción prevista en el artículo 35.1.b) del TRLIS.

Adicionalmente, en el supuesto concreto planteado, la entidad consultante subcontrata parte de la realización de los estudios clínicos a terceros (centros sanitarios; monitores; investigadores de los centros, ...), por lo que, en la medida en que los gastos devengados correspondientes a las colaboraciones externas, encargadas por la consultante, consten individualizados por proyectos y se correspondan con actividades realizadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, formarán parte, igualmente, de la base de la deducción, entendiéndose que se trata de gastos directamente relacionados con la actividad de I+D materialmente desarrollada por la consultante, con independencia de que, por obligación de la legislación vigente o por conveniencia, se corresponden con colaboraciones externas."

Observa este Tribunal Central, efectivamente un cambio de criterio en la Dirección General de Tributos respecto de las consultas anteriores, por cuanto para que los gastos externos se puedan acoger a la deducción del artículo 35 del TRLIS ya no se exige la titularidad o los derechos sobre los resultados de la investigación.

Ahora bien, este Tribunal no aprecia identidad entre el supuesto de hecho de la consulta y el presente caso, tal como alega la reclamante.

Así, mientras que en el caso de la Consulta V1892-13, todos los gastos en los que incurre la consultante en la realización de los estudios clínicos son refacturados al resto de entidades no residentes del grupo que hayan realizado el encargo y que son propietarias del resultado, dejando un margen positivo, no ocurre lo mismo en el presente caso, pues como hemos visto, la reclamante refacturó a la matriz los costes externos por su importe sin añadir ningún margen.

De esta forma, mientras que en el supuesto de la consulta, al haber refacturado los costes externos con una margen de beneficio, se entiende que se trata de gastos directamente relacionados con la actividad de I+D materialmente desarrollada por la consultante, en el presente caso, al haber refacturado los costes externos sin añadir ningún margen, a juicio de este Tribunal, los servicios externos no son una actividad de investigación materialmente desarrollada por la reclamante, sino que actúa como un mero mediador, sufragando el coste de estos servicios externos por cuenta de la no residente y simplemente exigiéndole el reembolso de tal gasto. No desvirtúa esta conclusión la alegación por la reclamante de que existiera un seguro suscrito por ella misma como tomador por el que se cubre la responsabilidad civil del tomador que pudiera derivarse del ensayo clínico, pues añadida la póliza obrante en el expediente, se desprende de la misma que cubre únicamente la responsabilidad civil que pueda derivarse para la reclamante de los daños causados en el "desarrollo de los ensayos clínicos", que naturalmente ha de colegirse son los realizados por la propia entidad, pues los llevados a cabo por otras empresas, universidades, etc., en los que ella actúa como mera mediadora, no son en modo alguno desarrollados por ella.

Observamos que en la consulta V1681-05 faltaban dos requisitos, pues la consultante no realizaba materialmente ninguna actividad que tenga la consideración de I + D y no adquiere la titularidad o los derechos de los resultados sobre la investigación. Por su parte, en la consulta V1145-10 faltaba el requisito de la adquisición de la titularidad o los derechos de los resultados sobre la investigación. Este último requisito parece no hacer ya falta tras la publicación de la consulta V1892-13; sin embargo sigue haciendo falta para poder aplicar la deducción del artículo 35 del TRLIS el requisito de que se realice materialmente la actividad de I + D, lo cual no sucede en el presente caso con respecto a los costes externos de la reclamante.

Por lo tanto, a juicio de este Tribunal Central, procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto."

En resumen, el TEAC aún considerando que la demandante realiza una actividad de I+D, deniega sin embargo la deducción respecto de los costes externos porque estos se refacturaron a la matriz sin añadir ningún margen, lo que si sucede con los costes internos. Se trata, la actora, por tanto, de una mera intermediaria entre la matriz y el tercero que realiza los servicios.

Y esa circunstancia, la no refacturación de los costes externos sin añadir margen alguno, determina la no aplicación de la Consulta Vinculante V1892-13.

Todo ello teniendo en cuenta que el titular de los derechos sobre el resultado de los ensayos clínicos, es la entidad danesa Novo Nordisk Región Europe AIS, que no cuenta con establecimiento permanente en España.

Cuarto.

Hay que partir de que la deducción por I+D resulta aplicable a aquella entidad que incurre por si misma en gastos, o en su caso, en inversiones de este tipo (proyectos internos) o bien a quien contrata tales servicios a un tercero que desarrolla un determinado proyecto bajo su encargo. La STS de 15 de septiembre de 2009, RC 958/2005, admite esto último, respecto de otra normativa, siempre que el resultado de la misma pertenezca a la empresa a la que va destinada la tecnología objeto de investigación.

Por tanto, en el caso de encargar a un tercero, la realización de un proyecto de I+D, será la entidad que contrata tales servicios y que satisface tales gastos a quien se aplicará, en su caso, la correspondiente deducción, y no quien realiza materialmente las actividades.

Naturalmente, no está de más recordar que "se considera investigación" a la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico. Se considera "desarrollo" a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejor tecnología sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Y analizando el thema debati del presente recurso creemos que la parte no ha desvirtuado, a pesar del loable esfuerzo argumental de la demanda, las razones del TEAC que reitera los de la Inspección, pues:

a) La calificación de I+D reconocida por la Administración, y a la que hacen referencia los Informes Motivados de la Secretaría General de Innovación del Ministerio de Ciencia e Innovación, de los años 2009 (en este se reconoce dicha calificación respecto del ejercicio 2008) y 2010, respecto de Ensayo Clínico NN 304-3614, que tienen carácter vinculante para la Administración (art. 35.4.a) del TRLIS), véase también el Informe de la Entidad Certificadora (folio 19), el que la actora realizará las actuaciones de los proyectos en coordinación con terceros, ni que estas fueran lícitas o el hecho de que la actora pagara las correspondientes facturas (doc. nº 9, 10, 14 y 15) no desvirtúan el carácter de mediadora de la actora, centrado a juicio de la Administración, argumento que esta Sala hace suyo, en dos circunstancias básicas:

1) El tratamiento contable en cada ejercicio de los importes satisfechos por este concepto por el obligado tributario y de los informes facturados a su matriz, en los términos correspondientes tal como recoge el Acuerdo de Liquidación de 29 de octubre de 2012, págs 13 y 14 de 29:

"En los ejercicios 2007 y 2008, los importes satisfechos por los servicios de investigación contratados a terceros (médicos, hospitales, servicios de monitorización, etc) se contabilizaron en la cuenta 555000000 "partidas pendientes". Estos costes se facturaron a la matriz danesa sin cargar ningún margen y los importes cobrados a la matriz se contabilizan en la misma cuenta 555000000 "partidas pendientes" (ver anexo 4 de la diligencia de 17 de mayo de 2012). Esta contabilización pone de manifiesto que para el obligado tributario los pagos se han realizado en concepto de mero mediador entre la matriz y el tercero que realiza los servicios. No considera la investigación como propia sino como una gestión que realiza por encargo de su matriz y que en definitiva no deja ningún reflejo en su contabilidad.

En el ejercicio 2009, el tratamiento es idéntico al citado en el párrafo anterior para el 2007 y 2008, sin embargo, entre el 2 de noviembre y el 28 de diciembre se realizan diversos asientos con cargo a la cuenta 629000014 con abono a la 759000001 por un importe total de 1.168.825,07 euros. Estos asientos suponen utilizar una cuenta, de gastos contra otra de ingresos por lo que su incidencia en la cuenta de pérdidas y ganancia fue nula. En el anexo nº 3 de la diligencia de 17 de mayo de 2012 figuran los importes y las fechas de los asientos realizados.

En el ejercicio 2010, como se indica en la diligencia de 1 de abril de 2012, los costes se contabilizan en las distintas cuentas de gastos (grupo 6 del Plan General de Contabilidad) y los importes refacturados se contabilizan en la cuenta 7590001 (ver la corrección del error en la numeración de esta cuenta en la diligencia de 17 de mayo de 2012, apartado 4º).

La consecuencia que se obtiene es que en los ejercicios 2007 y 2008 los importes de los denominados "gastos externos de investigación" ni siquiera pasan por la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que se anotan en una cuenta del grupo 5. En el ejercicio 2009, pasan por la cuenta de pérdidas y ganancias mediante asientos resumen de gastos contra ingresos que no determinan ningún resultado, y sólo en 2010 los costes se anotan en cuentas de gastos. En cualquier caso, no se llega a producir ningún gasto en la sociedad española, todos los costes se refacturan a la sociedad danesa antes citada.

En la diligencia de 11 de abril de 2012 constan las facturas emitidas a la sociedad danesa Novo Nordisk A/S en los ejercicios 2007 a 2010"

Y claro, si la entidad factura a su matriz la totalidad de los gastos en que incurre su coste será cero y no habrá base para la deducción.

Por eso tiene todo su sentido que la Inspección resalte que en la documentación sobre precios de transferencia del ejercicio 2010 que consta como anexo a la Diligencia de 13 de marzo de 2012, "se indica que todos los riesgos y beneficios de la actividad de investigación y desarrollo correspondían a la matriz". Téngase en cuenta que en el acuerdo de precios de transferencia con su matriz se limita su beneficio a un porcentaje sobre las ventas (págs. 20 de 29, del Acuerdo de Liquidación) señalándose en este Acuerdo, pág- 20 y 21 de 29, que es la propia matriz la que le indica los ensayos o estudios, afirmación no rebatida en la demanda.

El seguro, de responsabilidad civil, al que alude la parte, únicamente figura, de todos los contratos que acompañan a la demanda, en el de 17 de diciembre de 2008, investigador don Balbino (cláusula quinta), se refiere a los ensayos realizados por la recurrente, por los colaboradores y el hospital donde se lleva a cabo el ensayo (art. 9, Real Decreto 223/2004, de 6 de febrero), respecto de una deducción que no se discute.

En esta argumentación resulta plenamente incardinable, pues tiende a reformar el carácter de mediadora de la interesada, el hecho de que los costes de los servicios externos se refacturan a la entidad danesa, pero sólo por su importe sin añadir margen alguno, lo que sucede con los gastos internos que no se refacturan a aquella, si bien la Inspección en el Acta A0178174166, firmada en conformidad, ha incrementado los ingresos del obligado en un 10%.

y 2) La segunda cuestión tiene que ver con la Consulta Tributaria de la D.G.T V-1892-13.

El TEAC entiende que entre el caso allí consultado y el de autos existe una diferencia fundamental pues en el caso hoy enjuiciado, se refacturan sin margen alguno, mientras que en el supuesto de la Consulta se habla de un margen positivo para los propietarios del resultado, posición que ocuparía en nuestro caso la entidad danesa.

El Texto en este extremo de la Consulta es "todos los gastos en los que incurre la consultante en la realización de los mencionados estudios clínicos son refacturados por ésta al resto de entidades no residentes del grupo que hayan realizado el encargo y que son propietarios del resultado,dejando un margen positivo por esta actividad de acuerdo con la política de precios de transferencia del grupo".

Pues bien, esta Sala si que considera que esa Consulta viene a exigir ese "margen" que falta hoy en los costes externos.

Y si no existe ese margen propio de un beneficio, esa circunstancia redundaría todavía más en el carácter de mediadora de la actora.

Por todo ello, procede desestimar el motivo, y por ende, el recurso interpuesto.

Quinto.

- Por aplicación del Art. 139.1 de la LJCA , no procede realizar imposición de costas dado que el caso enjuiciado planteaba serias dudas de derecho.

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:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Novo Nordisk Pharma, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de febrero de 2014, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, sin imposición de costas a ninguna de las partes.

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 el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.