

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071935

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 411/2018, de 3 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 64/2014

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Dilaciones. No es dilación imputable al contribuyente el retraso en la comparecencia inicial pues no consta que se debiera a un aplazamiento solicitado por él. Necesidad de conceder un plazo de 10 días para la aportación de documentación.

IS. Base imponible. Operaciones vinculadas. Convenio con Irlanda. *Contrato de comisión de agencia. Coste de las muestras.* Filial española de grupo multinacional de productos tecnológicos que recibe una comisión del 0,5% de las ventas. La inspección considera que no son deducibles los gastos por muestras por ser incongruentes con el estudio de precios de transferencia. En el contrato no se hace referencia a las muestras, sino que la única retribución prevista es la comisión de agencia. El uso comercial en España es que el agente no asume el coste de las muestras. Sin embargo, para el Tribunal no cabe considerar que los gastos de muestras no sean deducibles porque la entidad no esté obligada a la compra de los productos, ni porque se trate de liberalidades. El contrato está sometido a la legislación irlandesa, no a la española, por lo que las reglas pueden ser distintas de las previstas en la normativa española. No se ha aportado prueba del derecho irlandés en la materia. De la documentación aportada se desprende que el gasto se destinó a los fines de *marketing* y *merchandising*, por lo que se consideran deducible.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 939/1986 (RGIT), art. 36.

Ley 12/1992 (Ley del Contrato de agencia) arts. 1 y 10.

Convenio de 10 de febrero de 1994 (Convenio entre España e Irlanda), art. 9.

PONENTE:*Don Ramón Gomis Masqué.***TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 64/2014

Partes: CREATIVE LABS, S.L. C/ T.E.A.R.C.

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE:

D. EMILIO BERLANGA RIBELLES

MAGISTRADOS

D^a NÚRIA CLÈRIES NERÍN
D. RAMON GOMIS MASQUÉ
D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a tres de mayo de dos mil dieciocho.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo núm. 64/2014, interpuesto por CREATIVE LABS, S.L., representada por la Procuradora Dña. MARTA PRADERA RIVERO, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado DON RAMON GOMIS MASQUÉ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Por la Procuradora Dña. Marta Pradera Rivero, en nombre y representación de la sociedad denominada Creative Labs, S.L., se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 12 de septiembre de 2013, de la reclamación económico administrativa núm. 08/09527/2009, deducida contra la resolución de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Catalunya de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se le practica liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios del 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004, del 1 de julio de 2004 al 30 de junio de 2005 y del 1 de julio de 2005 al 30 de junio de 2006.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley Jurisdiccional, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y de contestación a la demanda, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y de los fundamentos de derecho que constan en los mismos, solicitaron, la actora, el dictado de una sentencia estimatoria que anule la resolución del TEARC impugnada y las liquidaciones de que trae causa, y la demandada, la desestimación del recurso.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La entidad aquí recurrente, pertenece al grupo multinacional Creative, con sede en Singapur, que fabrica y distribuye a nivel mundial productos tales como reproductores MP3, altavoces para ordenador, tarjetas de sonido, cámaras web, etc. Los productos se fabrican en Asia y la distribución en Europa se centraliza en la filial Irlandesa

Creative Labs Ireland, Ltd., la cual factura todas las ventas en ese mercado. En cada mercado local europeo, existe una filial del grupo que asume el papel de agente comercial en dicho territorio y que es retribuida mediante una comisión sobre las ventas de la filial irlandesa en el territorio, en España, Creative Labs, S.L., en los periodos antes referidos. A estos efectos ambas compañías suscribieron un contrato de agencia en virtud de dicho contrato el principal (la sociedad irlandesa) pagaría a su representante o agente en España una comisión sobre el volumen total de ventas del principal en España, asegurando al agente un beneficio antes de impuesto de, como mínimo, el 0,5% sobre sus ventas en España, de tal manera que si ese beneficio no se alcanzase con los solos ingresos derivados de la comisión sobre ventas, el agente recibirá una comisión adicional. Las partes acordaron someter el contrato a la legislación irlandesa.

Tal como recoge la resolución impugnada, la regularización practicada por la Inspección consistió en incrementar la base imponible declarada en 323.244,85 € (ejercicio 03-04), 185.323,95 € (ejercicio 04-05) y 193.888,59 € (ejercicio 05-06), al no aceptar como gasto deducible compras de muestras de productos adquiridos a Creative Labs Ireland, Ltd. por la falta de correlación de dichos gastos con los ingresos de la entidad comprobada y ser la única razón de la contabilización de las adquisiciones el disminuir el resultado contable y fiscal declarado. En tal sentido, la Inspección consideró que el contrato de agencia no obligaba a Creative Labs, S.L. a adquirir productos a la sociedad irlandesa; que no se habían producido transferencias económicas por las adquisiciones al haberse compensado su precio con el importe de comisiones, y que no se había acreditado el destino final de dichas adquisiciones, a qué clientes se destinaron dichas muestras o dentro de que campañas o actos promocionales se utilizaron. Entiende, además, que esas compras no guardan relación con las funciones a desempeñar por un agente comercial, pues las muestras deberían ser gratuitas para el representante local de la marca, dado que la promoción de productos debe prever necesariamente el destino de unos lotes a fines publicitario. Además, en la medida en que dichas compras suponen una modificación de la retribución estipulada en el contrato de agencia se trataría de liberalidades o de gastos no necesarios para el ejercicio de la actividad.

Segundo.

Como primer motivo de recurso, la parte actora alega la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente al ejercicio 2004 (1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004), por el transcurso del plazo de cuatro años, como consecuencia de haber excedido las actuaciones inspectoras el plazo máximo de duración de doce meses.

Las actuaciones se iniciaron el 10 de enero de 2008, con la notificación al sujeto pasivo de la comunicación de inicio, y finalizaron el 25 de junio de 2009, con la notificación del acuerdo de liquidación. A los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el acuerdo de liquidación considera que han de excluirse del cómputo de duración 186 días por solicitudes de aplazamiento, por lo que el plazo de doce meses no se habría excedido.

En la demanda articulada en la presente litis, la parte recurrente muestra su disconformidad alguna de las dilaciones que se le imputan, sosteniendo que se ha excedido el plazo máximo de duración.

Alega que el actuario consideró en el acta que las dilaciones imputables al obligado tributario eran de 172 días, por lo que el Inspector Jefe no podía elevarlos en 7 días a 179 días (más 7 días producidos con posterioridad al acta, que no se discuten), por cuanto el actuario era el único que podía afirmar si la actuación del obligado tributario le había impedido llevar a cabo la comprobación.

El motivo no puede ser acogido, pues si se comparan los diez periodos de dilación consignados de fecha a fecha por el actuario en el acta y los considerados por el acuerdo de liquidación resulta que son exactamente los mismos, por lo que el acuerdo de liquidación únicamente corrige un error en el cómputo de los días.

En cuanto al primer periodo de dilación, del 10 de enero al 5 de febrero de 2008 (26 días), la actora aduce que únicamente han de excluirse del cómputo de duración 8 días y que no cabe excluir el periodo transcurrido desde la notificación de la comunicación de inicio a la fecha en que se debía haber producido la primera comparecencia.

Además, alega que del periodo de dilación del 16 de febrero al 12 de marzo de 2009 (24 días) únicamente ha de excluirse del cómputo del plazo máximo 14 días, por cuanto en la diligencia de 16 de febrero de 2009 el compareciente propuso aportar la documentación requerida el 26 de febrero de 2009, fijándose la siguiente comparecencia para esa fecha, de manera que no cabe imputar el retraso a la interesada desde el mismo día 16 de febrero, ya que supone no otorgar plazo alguno para localizar la documentación, por lo que el periodo de dilación considerado por la Inspección ha de reducirse en 10 días. Análogamente, del segundo de los periodos de dilación

considerados por la Inspección por solicitud de aplazamiento, del 13 al 27 de febrero de 2008 (14 días), la actora alega que han de excluirse del cómputo del plazo máximo únicamente 9, del 18 al 27 de febrero de 2008, por cuanto la Inspección computa la dilación tomando como dies a quo la fecha en que debió producirse la comparecencia, cuando debía haberse le otorgado un plazo de 10 días hábiles para localizar y preparar la documentación solicitada. Por la misma razón considera que tampoco le es imputable desde el 21 al 25 de enero de 2009 y del 5 al 8 de febrero de 2009

A la vista del expediente administrativo resulta que la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras se notificó a la obligada tributaria el 10 de enero de 2008 -como ya se ha dicho- y que en dicha comunicación se citaba a la interesada de comparecencia el día 28 de enero de 2008 y requería para que en dicha comparecencia aportara la documentación que se indicaba. La interesada compareció el 5 de febrero de 2006, en que se extendió la diligencia núm. 1, en la que se hace constar, sin más, que el periodo transcurrido desde el 10 de enero de 2008 al día de hoy, 5 de febrero de 2008 es una dilación imputable al contribuyente. En el acta de disconformidad se consigna como causa de la dilación "Solicitud aplazamiento". Pues bien, no obra en el expediente ninguna solicitud de aplazamiento anterior a la fecha en que debió producirse la primera comparecencia, por lo que asiste en este punto la razón a la demandante y no cabe imputar como dilación no imputable a la Administración el tiempo comprendido entre la notificación de inicio y la fecha en que debió producirse la primera comparecencia (18 días).

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2012 (cas. 5114/2011) y de 9 de noviembre de 2012 (casación 1904/2009) han considerado esencial la concesión de un plazo cuando se requiera al obligado tributario la aportación de documentación, señala que la concesión del plazo debe ser expresa. La última de dichas sentencias señala lo siguiente:

«El artículo 36. 4, del Reglamento General de la Inspección dispone que "cuando la Inspección requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes u otros antecedentes que no resulten de la documentación que ha de hallarse a disposición de aquélla ni de los justificantes de los hechos o circunstancias consignados en sus declaraciones, se le concederá un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración." Del tenor literal del precepto cabe señalar, en primer término, que todo requerimiento al comprobado para que aporte datos, informes o antecedentes debe venir acompañado de la concesión de un plazo, que será como mínimo de 10 días, pero que podrá ser superior.

Como ha recordado la sentencia de esta Sala de 8 de octubre de 2012 (cas. 5114/2011), la concesión de un plazo no inferior a diez días para cumplir con su deber de colaboración, ha sido considerada como esencial por la jurisprudencia emanada de esta Sala pero eso no puede interpretarse como que también sea preciso, junto a la concesión del plazo, una advertencia individualizada a los efectos del posible incumplimiento. Esta exigencia no deriva del texto del precepto que acabamos de citar.

En el caso de autos, el plazo de 7 días concedido en Diligencia de 7 de diciembre de 1999 no puede ser considerado, en ningún caso, como dilación imputable a la parte, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 29. 2, de la Ley 1/98 . Ello por dos razones: la primera es que la Administración estaba obligada a conceder un plazo al contribuyente para que éste pudiera cumplimentar el requerimiento efectuado. La segunda es que, conforme al artículo 36. 4, del Reglamento General de la Inspección , ese plazo al menos debía de ser de 10 días».

Siguiendo el orden del expositivo de la demanda, tanto en el acta de disconformidad como en el acuerdo de liquidación se hace constar como motivo de la dilación del 16 de febrero al 12 de marzo de 2009 (24 días) el de "solicitud de aplazamiento", sin otra motivación en la diligencia de 16 de febrero de 2009, se requirió al representante una relación de adquisiciones intracomunitarias y modelos 300 de diversos periodos. En la misma diligencia se consigna "el obligado tributario propone aportar la documentación requerida el día 26 de febrero de 2009. La Inspección fija la próxima comparecencia para el citado 26 de febrero de 2009". A la vista de lo anterior no cabe entender que la obligada tributaria solicitara un aplazamiento, sino que la Inspección fijó como plazo para la aportación de la documentación el propuesto por la contribuyente, de manera que, tal como se pide, el periodo de dilaciones no imputables a la Administración ha de reducirse en otros 10 días, que unidos a los 18 anteriormente considerados también improcedentemente como dilación imputables al contribuyente determinan ya que en el momento de notificarse la liquidación se hubiera excedido en plazo máximo de duración el procedimiento, de manera que las actuaciones inspectoras perdieron su aptitud interruptiva de la prescripción, prescripción que en el momento de notificarse la liquidación el 25 de junio de 2009 ya se había producido por el transcurso del plazo de cuatro años

desde el término del plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades respecto del ejercicio 1 de julio de 2003 al 30 de junio de 2004.

Tercero.

En cuanto al fondo de la regularización, la resolución del TEAR impugnada, confirma las liquidaciones señalando que comparte los razonamientos y conclusiones de la Inspección de los tributos, si bien entiende que es el marco más apropiado para tratar la cuestión litigiosa son los precios de transferencia.

En tal sentido, razona lo siguiente:

«5)- En particular considera este Tribunal que la circunstancia de que la entidad española CREATIVE LABS SL deba soportar el coste de las muestras (más un margen del 15%) es incongruente con el propio estudio de precios de transferencia aportado al expediente y que, cuando menos, vincula a todo el grupo económico en virtud del principio de los actos propios.

Como se ha dicho, a entidad es un agente comercial que consigue una rentabilidad de, en torno, al 0,5% de las ventas que promueve y que, además, tiene asegurado un beneficio mínimo de ese mismo importe. Según el estudio de precios de transferencia aportado la principal función que se valora y se retribuye en dicho agente es su actividad comercial que incluye el marketing y merchandising de los productos del principal (página 17 del estudio). Respecto a las muestras se indica que la actividad de marketing puede implicar la entrega de muestras de los productos a medios de comunicación especializados y que el merchandising supone, entre otras cosas, realizar demostraciones de los productos para los vendedores o preparar a éstos para que sean capaces de realzar tales demostraciones ante los clientes finales.

Es evidente, por tanto, que el uso de las muestras comerciales es inherente a las funciones contratadas y que el estudio de precios de transferencia se propone valorar a mercado. Visto lo anterior no resulta lógico considerar que el uso de esas muestras sea una cuestión que debiera entenderse que queda al margen del estudio y de la valoración realizada. En particular el estudio utiliza los datos de 88 empresas europeas que considera comparables a la empresa analizada (la ahora reclamante), sin realizar ningún tipo de discriminación entre aquellas que reciben las muestras en depósito de su principal o aquellas que están obligadas a adquirir tales muestras.

Obsérvese que el rango de plena competencia determinado por el propio obligado tributario oscila entre un mínimo del 0,4% hasta un máximo del 3%. Se trata, pues, de un rango ciertamente amplio, lo cual sugiere que las empresas consideradas como comparables tienen una gran diversidad de pactos y funciones. En particular unas pudieran recibir las muestras en depósito y otras verse obligadas a adquirirlas, ello ocurre así con toda seguridad, puesto que el estudio no realiza ninguna diferenciación al respecto. Resulta indiscutible que en la parte baja del rango se situarán aquellas empresas con menos funciones y riesgos (y por tanto con menor retribución) y, a la inversa, en la parte alta se ubicarán aquellas que asuman mayores funciones y riesgos. A este respecto, recibir las muestra en depósito significa asumir menores riesgos y funciones que en caso contrario, por tanto este tipo de empresas se situará tendencialmente en la parte baja del rango. Son las propias Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia las que establecen una relación directa entre riesgos asumidos por cada parte y retribución percibida, así el párrafo 1.23 de las Directrices (versión 1995) puede leerse: "En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado".

Sobre la aplicación de las Directrices de la OCDE al caso téngase en cuenta que las mismas aparecen incorporadas como comentarios al artículo 9 (empresas asociadas) del Modelo de convenio, por lo que sirven de guía interpretativa de los convenios suscritos por España, todos ellos conformes al modelo de convenio de la OCDE y así ocurre también con el suscrito con Irlanda (BOE de 27 de diciembre de 1994).

Se ha concluido, pues, que si la actividad de CREATIVE LABS SL como agente suponía la adquisición de las muestras en propiedad y la gestión de las mismas en calidad de propietario, ese mayor riesgo debería haber tenido algún reflejo en la retribución. Sin embargo, observamos que la retribución declarada por la entidad se sitúa en el límite inferior del rango de plena competencia que ella misma ha determinado y, por tanto, se sitúa junto a aquellas sociedades comparables que desempeñan menos funciones y asumen menores riesgos y que, en consecuencia, según su propio estudio, reciben una retribución inferior.

Forzosamente existe una incongruencia en esta situación, pues la remuneración que está declarando CREATIVE LABS SL es la correspondiente a un agente de muy bajo riesgo que no se aviene en absoluto con la asunción de funciones y riesgos tales como la adquisición y gestión de las muestras como propietario.

Para superar esta incongruencia debe considerarse, (primero) que en el contrato de agencia suscrito (Inter Company commission agreement) no se hace referencia alguna a que el agente deba adquirir las muestras comerciales y (segundo) que el estudio de precios de transferencia aportado no analiza ni justifica en términos de libre competencia la compra intragrupo de las muestras comerciales, por tanto, la única retribución justificada en términos de libre competencia es la de la comisión resultante del contrato de agencia que deberá ser considerada como la única retribución acorde a mercado de todos los riesgos y funciones asumidos por el agente, sin que deba verse reducida tal comisión en el coste de las muestras comerciales. En definitiva, la regularización practicada por la Inspección significa, pura y simplemente, aplicar en sus estrictos términos el estudio de precios de transferencia aportado por el propio obligado tributario y, por lo tanto, valorar las operaciones entre la sociedad española y su principal irlandés en los términos previstos en el artículo 9 del Convenio, es decir en los términos y condiciones que se hubieran acordado entre partes independientes.

Todo lo anterior es, además, perfectamente congruente con la situación normal en el mercado y es que los agentes comerciales reciben las muestras necesarias para su actividad a título de depositarios de las mismas. Así se deduce, además, de la Ley del Contrato de agencia (Ley 12/1992, de 27 de mayo, en adelante LCA) cuyo artículo 10.2.a) establece que el empresario deberá "Poner a disposición del agente, con antelación suficiente y en cantidad apropiada, los muestrarios, catálogos, tarifas y demás documentos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional"

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 2 de noviembre de 2000 (posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo) ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el significado de este artículo de la siguiente manera:

Cuarto.

Se sostuvo también como motivo de recurso la improcedencia de la acción ejercitada por el comitente de reclamación de las comisiones anticipadas y de la cantidad señalada en concepto de muestrario considerando que conforme al artículo 10.2 a) de la Ley de Contrato de Agencia es obligación del comitente el poner a disposición del agente con antelación suficiente y en cantidad apropiada los muestrarios, catálogos, tarifas y demás documentos necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, y efectivamente ello es así y se dio debido cumplimiento a ello por la entidad comitente que entregó los muestrarios que ahora reclama, lo que no supone en absoluto dicho precepto 10.2 a) es que los muestrarios pasen a ser propiedad del comisionista, sino por el contrario los mismos pertenecen en propiedad al comitente y a la resolución del contrato deben ser objeto de la necesaria devolución o de la indemnización de su valor si no puede proceder a la devolución del mismo, por lo que necesariamente ha de mantenerse la sentencia de instancia en este concreto punto

El artículo 1º de la LCA establece que sus preceptos tienen carácter imperativo, no pudiendo las partes establecer cláusulas que los contradigan, por tanto el artículo 10.2.a) de la LCA constituye un límite claro a la libertad de pactos entre los particulares en el sentido de que el material de soporte necesario para que el agente realice su función (muestrarios, catálogos, tarifas de precios,...) debe serle suministrado por su principal a título de depósito.

Es cierto que el contrato que ahora nos ocupa, el "Intercompany Commission Agreement" no está sometido a la ley interna española, sino que se somete, por remisión expresa de las partes, a la ley irlandesa, cuyo mandato pudiera ser distinto al del artículo 10.2.a) de la LCA. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la LCA no es más que la transposición al derecho interno de la Directiva comunitaria 86/653/CEE por lo cual cabe suponer una homogeneidad entre las legislaciones de los Estados miembros. En particular el artículo 6 de la Directiva señala que "el agente comercial tendrá derecho a una remuneración de acuerdo con los usos habituales donde ejerza su actividad... Si no existieran tales usos el agente comercial tendrá derecho a una remuneración razonable que tenga en cuenta todos los elementos que hayan intervenido en la operación" y también establece que "se considerará como comisión ... cualquier elemento que varíe según el número o el valor de las operaciones".

Claramente los usos comerciales en España son que el agente no asuma el coste de las muestras, en realidad no se trata ya de un simple uso, pues desde 1992 la LCA ha elevado dicho uso mercantil a nivel de norma legal. En cualquier caso, siguiendo a la Directiva, la comisión pactada debería tener en cuenta "todos los elementos que intervienen en la operación" y, por tanto, también el coste de las muestras necesarias. Lo contrario significaría dejar la retribución del agente en manos de su principal rompiendo con ello el carácter tuitivo que la Directiva y la propia LCA tienen en relación con la figura del agente comercial. Piénsese que el agente actúa sometido a las instrucciones del empresario que lo contrata (artículo 3 de la Directiva y artículo 9.2.c de la LCA), razón por la cual

dejar al margen del contrato una cuestión esencial como es el coste y aprovisionamiento de las muestras sería necesariamente contrario a los principios de lealtad y buena fe que deben regir las relaciones entre el empresario y su agente (artículos 2 y 3 de la Directiva).

En definitiva, a juicio de este Tribunal la retribución pactada en el contrato de agencia (comisión por ventas) y analizada a efectos de su adecuación al principio de plena competencia por el estudio aportado por la propia entidad, es la que retribuye efectivamente todas las funciones y riesgos en que incurre CREATIVE LABS SL, razón por la cual la percepción de dicha comisión excluye, en congruencia con ese mismo estudio, la existencia de cualquier otra contraprestación o compensación a realizar entre el agente y su principal. En caso de existir tal contraprestación, ésta se situaría fuera de las condiciones que serían pactadas entre partes independientes, estando la Administración tributaria, perfectamente habilitada para practicar, en tal supuesto, los ajustes necesarios por disponerlo así el artículo 9 del Convenio entre España e Irlanda en el que se señala lo siguiente:

"Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de dicha empresa y sometidos a imposición en consecuencia."»

Cuarto.

La parte recurrente pretende la nulidad de los actos impugnados por ser deducible el gasto por adquisiciones de muestras, en resumen, por cuanto ha quedado acreditado que el destino de las muestras adquiridas fue el marketing promocional, que el volumen de producto empleado a tal fin era razonable y perseguía el incremento de ventas, por lo que estaba plenamente correlacionado con los ingresos. Alega así mismo que las adquisiciones de muestras no debían ser gratuitas y que representan una modificación de la retribución pactada entre las partes, siendo la compensación un medio válido en derecho para la extinción de deudas, y que el TEARC no puede introducir argumentos nuevos con los que fundamentar el acuerdo de liquidación ni enmendar los errores de motivación. Por último, aduce que de no admitirse la deducción controvertida y considerar paralelamente como ingreso la comisión suplementaria prevista en el contrato para asegurar un beneficio de al menos el 0,5% del volumen de ventas, se está incrementando artificialmente el beneficio.

De adverso, el Abogado del Estado viene a reiterar los mismos razonamientos que la resolución del TEARC impugnada, antes reproducidos extensamente.

Quinto.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de la Ley del Impuesto. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la propia Ley del impuesto, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Hemos repetido en numerosas resoluciones que para que en el ámbito fiscal, para que un gasto sea deducible se requiere que esté contabilizado como tal, justificado de forma tal que se acredite la realidad de los mismos, que se impute temporalmente a la base imponible del ejercicio correspondiente y que tenga correlación con los ingresos, de manera que tendencialmente se dirija a la obtención de los ingresos íntegros. Hemos señalado que ha de estarse al concepto de "gasto contable" como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc, como contrarios al de gastos necesarios. No cabe ya estar al concepto siempre conflictivo y retrógrado de gasto necesario, destacando que las sutiles distinciones como la de gasto suentario, inadecuado, oportuno, excesivo, etc, es decir, innecesario, implican una intromisión de la Hacienda Pública en la calificación y juicio crítico de la gestión empresarial, que además, llevadas a su máxima expresión, significaron la deriva al concepto de liberalidades, de modo que todo lo que no era estrictamente necesario, era una liberalidad, silogismo que es sustancialmente erróneo.

Trasladado lo anterior al presente caso, no cabe considerar que los gastos controvertidos no sean deducibles por el hecho de no estar la recurrente obligada a la compra de productos de su principal. Tampoco por considerar que se trata de liberalidades, por cuanto la entrega de muestras habría de ser gratuita, pues no solo no se pacta en el contrato "Intercompany Commission Agreement" las entregas gratuitas, sino que como destaca la resolución del TEARC impugnada, el contrato que une a la recurrente y su principal no está sometido a la ley interna española, sino que se somete, por remisión expresa de las partes a la ley irlandesa, cuyo mandato puede ser distinto al del artículo 10.2.a) de la LCA. Ninguna prueba se ha aportado del derecho irlandés en la materia, y no cabe inferir tal gratuidad en la ley del contrato con carácter necesario de lo prescrito en el artículo 6 de la Directiva 86/653/CEE. Baste señalar que la propia resolución del TEARC hace mención a la "gran diversidad de pactos y funciones. En particular unas pudieran recibir las muestras en depósito y otras verse obligadas a adquirirlas".

Si bien es cierto que la recurrente no ha acreditado concretamente el destino de los productos adquiridos - lo cual anticipamos ya será determinante para el pronunciamiento relativo a las costas procesales-, del conjunto de la documental aportada se desprende suficientemente que se dedicó a las alegadas finalidades de marketing y merchandising. Nada alega el Abogado del Estado en el trámite de conclusiones para desvirtuar la prueba aportada de adverso y en el escrito de contestación a la demanda centra la cuestión en que las muestras deberían ser gratuitas para el representante o supondrían una modificación de las retribuciones pactadas, sin cuestionar el destino de las muestras alegado por la actora. Partiendo de tal consideración y dado que los ingresos de la recurrente vienen integrados por las comisiones de venta, a juicio de la Sala los gastos controvertidos sí guardan correlación con la obtención de ingresos.

Por otro lado, no cabe considerar desproporcionados tales gastos, máxime teniendo en cuenta que el contrato garantizaba una comisión mínima del 0,5 % de las ventas, para considerar tal desproporción hubiera sido preciso que la Administración aportara una prueba más contundente. Del mismo modo, aunque pueda resultar indiciario, la circunstancia de que las retribuciones de la recurrente se encuentren en la parte baja del rango de plena competencia determinado en el estudio aportado sea suficiente para considerar que cualquier otra contraprestación o compensación a realizar entre el agente y su principal distinta de la comisión se situaría fuera de las condiciones que serían pactadas entre partes independientes, prueba que debía haber sido aportada por la Administración, máxime cuando como señala el propio TEARC, el estudio no realiza ninguna diferenciación respecto de las entidades que pudieran recibir las muestras en depósito y las que pudieran verse obligadas a adquirirlas.

En consecuencia, hemos de considerar deducibles los gastos controvertidos y no puede compartirse con la resolución impugnada que concurra el supuesto de hecho previsto en el antes referido artículo 9 del Convenio entre España e Irlanda, con estimación del recurso.

Sexto.

Pese a la íntegra estimación del recurso, conforme al artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, no procede la condena en costas a la Administración demandada, al apreciarse en el caso la concurrencia de dudas suficientes para mitigar el criterio del vencimiento objetivo, teniendo en cuenta lo antes expuesto.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo núm. 64/2014 interpuesto por Creative Labs, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 12 de septiembre de 2013, de la reclamación económico administrativa núm. 08/09527/2009, que anulamos, por no ser conforme a derecho, y con ella las liquidaciones que confirma; debiendo cada parte correr con las costas procesales causadas a su instancia y las comunes, si las hubiera, por mitad.

Notifíquese esta sentencia a las partes, con indicación de que contra la misma cabe la interposición de recurso de casación y, luego que gane firmeza, líbrese una certificación de la misma y remítase, juntamente con el expediente administrativo de autos, al órgano de la administración demandada, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así mediante esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.